



**INSTITUTO
POLITÉCNICO DO PORTO**



**INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO**

Prova pública de avaliação de competência pedagógica e técnico-científica

Lição sobre o tema:

A TRIBUTAÇÃO POR MÉTODOS INDIRETOS

Fevereiro de 2013

Professor Sebastião Domingues de Oliveira

NOTA PRÉVIA

O presente trabalho foi elaborado para efeitos da Lição que me proponho apresentar nas Provas Públicas de avaliação de competência pedagógica e técnico-científica, cujo tema por mim escolhido foi “*A TRIBUTAÇÃO POR MÉTODOS INDIRETOS*”.

O seu conteúdo, a metodologia e as fontes que lhe serviram de base são da minha inteira responsabilidade e são o resultado da investigação que fui efetuando ao longo dos já largos anos que leciono.

Pretendo com este trabalho, chamar atenção para a importância deste tema e dizer que o mesmo vem ganhando cada vez mais força no nosso ordenamento jurídico fiscal, pois o que se assiste hoje em dia, é que, a AT o vem utilizando frequentemente, sendo que em muitos casos sem motivos que o justifiquem.

Também é do consenso geral que este sistema de tributação é deveras pernicioso para o contribuinte, o que obriga a que a sua utilização seja feita com grande objetividade, uma vez que tal sistema baseia as suas premissas em critérios subjetivos.

Este trabalho tem uma componente teórica que consiste na explicação, fundamentação e natureza jurídica da tributação por métodos indiretos e uma componente prática baseada em situações que ocorrem no dia-a-dia da atividade tribuária.

As regras de tributação por métodos indiretos são de primordial importância e devem ser cuidadosamente observadas pelos intervenientes em todo este sistema de tributação, e aqui refiro-me à AT e ao contribuinte e em último estágio aos Tribunais Tributários, que na sua atuação, devem ter como fim último, de que o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes é assegurado.

ÍNDICE

	Pág.
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO	6
1. Objeto	6
2. A importância da avaliação indireta e a sua evolução histórica	7
CAPÍTULO II – A AVALIAÇÃO INDIRETA	13
1. Fundamento e Natureza Jurídica	13
2. Características	17
2.1. Carácter extraordinário ou excecional	17
2.2. Carácter subsidiário	17
2.3. Carácter não discricionário	18
2.4. Carácter não sancionador	18
2.5. Carácter não alternativo	19
3. Consagração do entendimento do direito positivo	20
3.1. Enquadramento	20
3.2. Caracterização	22
3.2.1. Natureza presuntiva	22
3.2.2. Dever de cooperação	23
3.2.3. Excecionalidade	23
3.2.4. Subsidiaridade	24
4. Pressupostos	26
4.1. Regime Simplificado	27
4.2. Impossibilidade de comprovação e quantificação direta	32
4.2.1. Obrigações declarativas	33
4.2.2. Organização contabilística	34
4.2.3. Critérios adotados para a quantificação da matéria tributável	36
4.3. Indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica	41
4.4. Manifestações de fortuna	43
4.5. Resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais	55
4.6. Acréscimos patrimoniais injustificados	55
5. Condicionantes à sua aplicação	56
5.1. O sigilo bancário	56
5.1.1. O caso português	57

	Pág.
5.1.2. Derrogação do sigilo bancário	59
5.1.2.1. No procedimento tributário	59
5.1.2.2. No processo tributário	62
5.1.2.2.1. Recurso interposto pelo contribuinte	62
5.1.2.2.2. Pedido de acesso a informações bancárias	63
5.2. O Sigilo fiscal	64
CAPITULO III – FORMALIDADES ESSENCIAIS A OBSERVAR NO PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO INDIRETA	67
1. Direito de audição	67
2. Legitimidade para decisão pela tributação por métodos indiretos	75
3. Fundamentação	76
4. O ônus da prova	81
5. Da decisão no procedimento de revisão	83
6. Dúvidas sobre o facto tributário	83
CAPITULO IV – O PEDIDO DE REVISÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL	85
1. Finalidade	85
2. Âmbito de aplicação	85
3. Funcionamento do procedimento de revisão	86
CAPITULO V - CONCLUSÕES	88
CAPITULO VI – BIBLIOGRAFIA	90
1. Livros, coletâneas e publicações	90
2. Jurisprudência	92
3. Sites visitados	92

ABREVIATURAS

AT	- Autoridade Tributária
CCI	- Código da Contribuição Industrial
CIRC	- Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	- Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	- Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
CPPT	- Código do Processo e do Procedimento Tributário
CPA	- Código do Procedimento Administrativo
CPT	- Código do Processo Tributário
CRP	- Constituição da República Portuguesa
DF	- Direção de Finanças
DGCI	- Direcção-Geral dos Impostos
ETAF	- Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
IMI	- Imposto Municipal Sobre Imóveis
IMT	- Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IR	- Imposto Sobre o Rendimento
IRC	- Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	- Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	- Imposto Sobre o Valor Acrescentado
LGT	- Lei Geral Tributária
LOE	- Lei do Orçamento de Estado
OCDE	- Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico
OE	- Orçamento do Estado
RCPIT	- Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária
RGIT	- Regime Geral das Infrações Tributárias
STA	- Supremo Tribunal Administrativo
TAF	- Tribunal Administrativo e Fiscal
TC	- Tribunal Constitucional
TCA	- Tribunal Central Administrativo
TT	- Tribunais Tributários

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

1. OBJETO

A tributação por métodos indiretos baseia-se na utilização do procedimento da avaliação indireta, por parte da AT, ou seja na aplicação de mecanismos alternativos à determinação da matéria tributável com base nas declarações dos contribuintes e dos elementos contabilísticos que lhes servem de base. Estes, não constituem portanto, um modo de apuramento do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, dado que, a sua determinação não foi possível, efetuando-se aquela, a partir de indícios, presunções ou outros elementos, tributação por métodos indiretos, que no plano internacional são normalmente referidos através da expressão *tributação presuntiva*.

No nosso ordenamento jurídico fiscal vigora o *princípio da verdade declarativa*, que coloca na esfera de atuação dos contribuintes a iniciativa no procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos, é o que nos diz o art.º 75.º da LGT quando refere no seu n.º1 : *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”*.

A AT está vinculada a liquidar os impostos tendo por base a declaração e os elementos contabilísticos dos contribuintes, sem prejuízo do direito que lhe assiste, de proceder à sua verificação, *à posteriori*, se assim o entender.

A tributação por métodos indiretos assenta na tributação presumida, tem carácter extraordinário ou excecional e é subsidiária da tributação real ou efetiva. Está regulamentada na LGT e aplica-se a situações de incumprimento imputáveis aos contribuintes, quando não for possível apurar, de forma direta e exata a matéria tributável, de acordo com as regras de cada tributo.

O resultado da tributação por métodos indiretos tem como fim último a defesa dos princípios da justiça e equidade fiscal, pois que, como meio alternativo para o apuramento da matéria tributável, contribui para combater os comportamentos à margem da lei não penalizando quem satisfaz as suas obrigações fiscais.

2. A IMPORTÂNCIA DA AVALIAÇÃO INDIRETA E A SUA EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A tributação por métodos indiretos, como já se disse anteriormente, tem por base o procedimento da avaliação indireta da matéria tributável.

Este método de tributação é usado desde os primórdios dos impostos e tem sofrido ao longo do tempo várias alterações, tendo em vista aproximá-lo ao rendimento real ou efetivo.

A partir da década de setenta¹, assistiu-se um pouco por toda a Europa ao repúdio da tributação por métodos indiretos, sendo que nos dias de hoje este comportamento inverte-se, ganhando cada vez mais maior importância.

A tributação por métodos indiretos é hoje, um instrumento privilegiado de combate à fraude e evasão fiscal e um meio de simplificação² e praticabilidade da tributação, daí que esta matéria tenha ganho um relevo fundamental nos últimos anos, diminuindo e reduzindo o estigma da carga negativa que o mesmo continha.

Tem sido frequente o recurso a este sistema de tributação, quer ao nível interno quer ao nível mundial, e não se diga que é uma realidade exclusiva dos países em desenvolvimento, pois que o mesmo vem sendo usado com frequência também nos países mais desenvolvidos da Europa³. Isto porque, nos países latinos onde Portugal se insere, é tradição ser boa conduta fugir aos impostos. Para conseguir tal desidrato, utilizam-se esquemas devidamente elaborados, para se subtrair ao cumprimento das suas obrigações fiscais, sendo sintomático possuírem duas contabilidades, sendo uma para uso próprio e outra para fins fiscais.

Em termos de equidade, o atual sistema português apresenta grandes lacunas, uma vez que a fraude e evasão fiscal resultam de um tratamento desigual, quando existe um grupo de contribuintes que conseguem fugir ao fisco e outro que são incapazes de o fazer.

¹ O rendimento no passado era determinado com base em índices gerais como o valor da terra, o nível de vida das famílias, a riqueza, o número de portas e janelas da residência dos contribuintes, entre outros. Cfr. VITO Tanzi e MILKA Casanegra de Jantscher, "*The Use of Presumptive Income in Modern Tax Systems*", in *Changes in Revenue Structures in Proceedings of the 42nd Congress of the International Institute of Public Finance* Athens, 1986, in Wayne State University Press, Detroit, 1989, p. 37.

² Não só para a AT como para o contribuinte. Cfr. PETER Hanns, "*Assocham/IFA Conference*", in bulletin, IBFD, Fevereiro 1993, p. 93.

³ Cfr. VITO Tanzi e MILKA Casanegra de Jantscher, "*Presumptive Taxation: Administrative, Efficiency, and Equity Aspects*", IMF working paper, 1997, p.3.

O uso de declarações suportadas por elementos contabilísticos, como base da tributação do rendimento, pode levar a grandes injustiças, prejudicando essencialmente os trabalhadores por conta de outrem, dado que os seus salários são tributados de uma forma muito mais efetiva, através do mecanismo de retenção na fonte, do que os rendimentos dos profissionais independentes, pelo que, a aplicação do sistema de tributação por métodos indiretos a estes profissionais pode repor alguma equidade. Daí a importância que este tema merece.

Este sistema de tributação foi no nosso sistema jurídico-fiscal sofrendo ao longo dos anos várias alterações. Até 1989, a tributação pelo lucro efetivamente obtido⁴, *com escrita organizada*, apenas se aplicava aos contribuintes de maior dimensão, enquadrados no *grupo A*⁵, sendo que para os contribuintes enquadrados nos *grupos B e C*, a tributação era efetuada com base nos lucros presumidos ou normais⁶, cujos valores eram fixados pelo chefe da repartição de finanças da área fiscal do contribuinte.

Com a reforma de 1989 e no que diz respeito à tributação por métodos indiretos cuja terminologia ao tempo era designada por métodos indiciários, foram introduzidas duas importantes alterações⁷:

- ✓ Uma que veio proibir a adoção de métodos indiciários se a divergência entre a AT e o contribuinte respeitasse apenas à qualificação jurídica de um certo ato, cuja ocorrência factual não estivesse em causa;
- ✓ A outra resultou na impossibilidade da AT recorrer à aplicação dos métodos indiciários quando tivesse conhecimento de factos fiscalmente relevantes, não pela comunicação do contribuinte, mas por um terceiro que a tal estava obrigado. Refira-se a título de exemplo, os casos em que a AT – com base na entrega da declaração modelo nº 10 a que os contribuintes com pessoal ao serviço estão obrigados - tem conhecimento que um sujeito passivo recebeu rendimentos de uma determinada entidade e não os declarou. Neste caso, não

⁴ O CCI previa também os casos em que era possível a fixação do lucro tributável presumido, pelo chefe da repartição de finanças, de acordo com as regras do grupo B, conforme previsto no art.º 54º.

⁵ Cfr., os art.ºs 6º, 7º, 3º, 5º, 11º e 12º do CCI.

⁶ Cfr., , art.ºs 6º, 22º e 66º do CCI. Apesar de não encontrarmos no CCI definições precisas sobre estes dois conceitos, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 26/92, publicado no DR IIª Série de 11/06/92, faz essa distinção nos seguintes termos: “Quanto à matéria coletável presumida, a posição da Administração e do contribuinte é diferente: entende-se que não é possível, por ser fácil a fraude ou o arbítrio, qualquer tentativa de fixação real e direta da matéria coletável. Escolhem-se então indicadores, com base nos quais se determina o valor que vai ser tributado. Na matéria coletável normal, parte-se do princípio que nem sequer é possível o conhecimento da matéria tributável real, pois não existem indicadores suficientemente esclarecedores para poder fazer qualquer presunção. Trata-se então de tributar a empresa pelo lucro que uma empresa com aquelas características teria obtido em condições normais, independentemente de isso se ter verificado ou não”.

⁷ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária - deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa* – Centro de Estudos Fiscais – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, 1995, Lisboa.

havendo razões justificativas de que ele tem outros rendimentos, não deverá a AT aplicar métodos indiciários, mas antes, no âmbito das suas competências, efetuar as necessárias correções na declaração do contribuinte, ou liquidar na ausência dessa declaração.

Com estas alterações a tributação por métodos indiciários só podia efetuar-se quando fosse impossível apurar a matéria tributável com base na declaração ou elementos contabilísticos do contribuinte.

É assim, condição necessária para a avaliação indireta que se verifique o pressuposto da impossibilidade, devendo existir uma relação de causalidade entre o comportamento ilícito do contribuinte e a impossibilidade de calcular normalmente o facto tributável. Não será a mera violação do dever de cooperação que legitimará a AT à aplicação dos métodos indiretos, sendo obrigatório a demonstração de que não é possível a determinação do lucro tributável com base na declaração do contribuinte.

Também ao nível dos impostos de IRS e IRC, a matéria tributável passou, em regra, a ser apurada com base na declaração do contribuinte, quando esta não evidenciasse omissões ou inexatidões (cfr., à data, o nº 1 art.º 66º do CIRS, o nº 1 art.º 16º do CIRC e o nº 2 art.º 76º do CPT).

No entanto, sempre que os elementos declarados ou escriturados pelo contribuinte não correspondessem à realidade ou não existissem, o apuramento da matéria tributável era feito com o recurso à tributação por métodos indiciários.

A aplicação dos métodos indiciários ao tempo, tinha como pressupostos⁸:

- ✓ Inexistência de contabilidade ou de livros de registo, bem como a falta, atraso ou irregularidades na sua execução, escrituração ou organização;
- ✓ Recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos e bem assim, a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- ✓ Existência de diversas contabilidades ou livros de escrituração com o propósito de dissimular a realidade perante a DGCI;

⁸ Cfr. art.ºs 28.º e 38º do CIRS e art.º 51º do CIRC.

- ✓ Erros ou inexatidões na contabilização das operações e indícios fundados de que a contabilidade não refletia a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido;

O fundamento que justificava a tributação com recurso a métodos indiciários, era já à data, a impossibilidade de comprovação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação do lucro tributável e, portanto, após a utilização prévia de todos os meios de apuramento da matéria tributável efetivamente obtida (cfr., nº 2 art.º 38 do CIRS, nº 2 do art.º 52º do CIRC e artº 81º do CPT)⁹.

Donde se concluiu o carácter subsidiário da aplicação dos métodos indiciários, relativamente à tributação do lucro real e efetivo.

No que diz respeito aos *critérios* a observar para o apuramento da matéria tributável através de métodos indiciários, o nº 5 do art.º 38º do CIRS e o artº 52º do CIRC, estabeleciam - para além dos elementos na posse da AT - um conjunto de índices económicos, designadamente:

- ✓ Margens médias de lucro bruto ou líquido;
- ✓ Taxas médias de rendibilidade do capital investido;
- ✓ Coeficientes técnicos de consumo ou de utilização de matérias-primas suscetíveis de serem tomados em consideração na determinação da matéria tributável.

Relativamente ao IVA, tudo se passava da mesma forma como no IRS e IRC, o imposto a pagar ou a receber era, regra geral, determinado com base na declaração periódica que o sujeito passivo enviava, sem prejuízo do controlo *a posteriori* que a AT podia realizar.

Porém, quando se justificava a aplicação da tributação por métodos indiciários, o CIVA previa um regime jurídico diferente do que os estabelecidos nos CIRS e CIRC.

O Chefe da Repartição de Finanças com base no preceituado no art.º 82º do CIVA, podia efetuar a “(...)retificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figura imposto inferior ou dedução superior aos devidos, liquidando-se adicionalmente a diferença”.

⁹ Cfr. Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal.

Também os art.ºs 83º e 83º-B do CIVA determinavam que os Serviços de Administração do IVA ou o Chefe da Repartição de Finanças, procederiam à liquidação oficiosa do IVA com base nos elementos recolhidos pela fiscalização, ou outros ao seu dispor, quando, o sujeito passivo não apresentasse a declaração periódica, dentro prazo¹⁰.

Por outro lado, sempre que se verificassem inexatidões ou omissões nos elementos declarados pelo contribuinte ou quando este não apresentasse a declaração periódica a que estava obrigado, o art.º 84º do CIVA estabelecia que, a AT devia proceder à retificação da declaração ou à emissão de liquidação oficiosa através de *presunções ou estimativas*, quando, não existissem elementos que permitissem apurar claramente o imposto.

Destacamos aqui a presunção a que se referia o art.º 80º do CIVA, nos termos do qual se presumiam adquiridos “(...) os bens que se encontrem em qualquer local onde o contribuinte exerça a sua atividade...” e transmitidos “(...)os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrem em qualquer desses locais (...)”, salvo prova em contrário¹¹.

A partir de 1999, entrou em vigor a LGT, que efetuou uma alteração terminológica, passando os tradicionais métodos indiciários a designar-se de métodos indiretos.

Esta alteração decorre do facto de nem sempre os métodos indiretos serem indiciários (no sentido de que se baseariam em índices). É o caso em que o recurso aos métodos indiretos adota como critério, a matéria tributável do ano ou anos mais próximos, determinada pela AT. Aqui, não se trata da utilização de qualquer índice, mas sim a aplicação de elementos declarados pelo próprio contribuinte¹².

Para além da alteração terminológica, a LGT veio também regulamentar os pressupostos, métodos e critérios de avaliação indireta, aplicável, entre outras

¹⁰ Cfr. Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal.

¹¹ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária - deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa* – Centro der Estudos Fiscais – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, 1995, Lisboa.

¹² NETO Serena Cabrito, *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, 2004, Coimbra. Neste campo, o artº 90º da LGT faz apelo não apenas aos índices que, até então, estavam previstos no CIRC, mas também a critérios como: (i) o da localização e dimensão da atividade exercida; (ii) o da matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela AT e (iii) o valor de mercado dos bens ou serviços tributados. Constatase, assim, que a LGT, mais do que alterar o regime vigente, diversificou o tipo de índices a utilizar pela AT na quantificação do lucro tributável. Com esta medida o legislador pretendeu garantir que este tipo de tributação se aproxime do lucro real, fazendo apelo a mais elementos que permitam efetuar uma avaliação indireta mais justa.

imposições, ao IRS, IRC e IVA. E assim, empreendeu alterações significativas, das quais se destacam¹³:

- ✓ O aumento dos casos em que a AT pode recorrer a métodos indiretos, na determinação da matéria tributável;
- ✓ Determina que se aplica à avaliação indireta, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação direta;
- ✓ Aumenta a participação do contribuinte, tanto na fase da avaliação indireta, como no âmbito do processo de revisão;
- ✓ Aumenta a lista de fatores de ponderação ou critérios a adotar na determinação da matéria tributável;
- ✓ Acentua a necessidade de avaliar a matéria tributável com base em critérios objetivos, com a finalidade de limitar a subjetividade e a discricionariedade;
- ✓ Termina com as comissões de revisão e institui, em sua substituição, um regime tipo arbitral, o procedimento de revisão, permitindo um diálogo aberto entre o perito do contribuinte e o perito da AT;
- ✓ Alarga o âmbito de competência do procedimento de revisão, o qual deixa de se restringir à quantificação da obrigação tributária, estendendo também aos pressupostos da aplicação dos métodos indiretos;
- ✓ Prevê a criação de uma Comissão Nacional de Revisão com o objetivo de preparar listas de peritos independentes e contribuir para a uniformidade dos critérios técnicos utilizados na determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos.

A LGT pretendeu que a regulamentação da tributação por métodos indiretos fosse de aplicação a todos os impostos existentes. No entanto, isto só se verificou relativamente ao IRS e IRC, uma vez que, quanto ao IVA, e ao arrepio das recomendações expressas pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, continuaram a manter-se as *presunções* e as *estimativas*, previstas nos artºs 80º, 83º, 83º-B e 84º do CIVA.

Porém, na prática tem-se verificado não existirem dificuldades em compatibilizar o IRS, IRC e o IVA, já que, tanto o ponto de partida (verificação dos pressupostos para a aplicação dos métodos indiretos), como os fins prosseguidos (determinação de um rendimento o mais aproximado possível da realidade) são comuns, para a determinação do rendimento para efeitos de IR e do volume de negócios para IVA.

¹³ CÂMARA, Francisco de Sousa, *Avaliação indireta da matéria coletável e os preços de transferência na LGT, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores p. 343 – 345, 1999, Lisboa.

CAPÍTULO II – A AVALIAÇÃO INDIRETA

Sendo a avaliação indireta o instrumento fundamental para a tributação por métodos indiretos, é imperioso que se faça o seu estudo. Vou de seguida fazer algumas referências sobre o fundamento e a natureza jurídica, as suas características, os seus pressupostos, e algumas das condicionantes à sua aplicação, detendo-me nos aspetos que considero mais relevantes para este método de apuramento da matéria tributável.

1. Fundamento e Natureza Jurídica

A avaliação indireta tem como fundamento o interesse público, devendo a carga tributária ser suportada por quem o legislador tenha determinado (beneficiários). Porém, ao estruturar o sistema fiscal o legislador deve, por um lado, determinar os obrigados tributários e, por outro, a necessidade de combater a fraude e evasão fiscal.

É assim, a avaliação indireta, um poder dever decorrente do fim a que as receitas se destinam. Quando não for possível determinar a capacidade contributiva dos obrigados tributários, por estes não terem apresentado a documentação exigida ou esta não ser credível, estão reunidas as condições para a determinação da sua capacidade contributiva através da avaliação indireta.

Apesar de a avaliação indireta ter como justificação uma conduta irregular do sujeito passivo, convém salientar que, ainda assim, na sua aplicação, se impõe o respeito pelos princípios jurídico-constitucionais de Direito Fiscal, nomeadamente o da legalidade e da capacidade contributiva de cada obrigado tributário.

A avaliação indireta só é aplicada apenas e quando é violado o dever de colaboração por parte do sujeito passivo.

A avaliação indireta é de natureza procedimental, dado que é composto por um conjunto de regras de avaliação específico utilizado pela AT, e de natureza substantiva, dado que, é através dela que se determina o essencial do facto tributário, isto é, a sua quantificação, sendo que esta, a matéria tributável, não pode ser, no entanto, autonomizada da esfera do facto tributário, a ponto de ser considerada uma questão distinta.

Este tema tem sido abordado por vários autores através da elaboração de monografias, BANACLOCHE PALAO, RANCAÑO MARTÍN, GÉNOVA GÁLVAN, SANCHEZ PINO E MALVÁREZ PASCUAL, nas quais acabam por concluir pela existência de uma fronteira muito ténue entre a qualificação e quantificação do facto tributário.

Neste domínio a doutrina alemã surgiu no princípio do século passado, tendo HENSEL como um dos arautos mais importantes, que considera que a avaliação não diz respeito ao facto tributário, mas apenas à sua quantificação, como se fossem questões distintas¹⁴. Isto resulta de uma maior discricionariedade com que a sistema fiscal alemão regulamenta este tema. Isto acontece quando o campo de atuação da AT não é limitado por disposições normativas que definam, com precisão, a forma como deve ser feita a determinação da matéria tributável com base nos métodos indiretos.

ALBERTO XAVIER¹⁵ reconhece que na aplicação do tipo legal ao caso concreto, ou seja, no processo da sua concretização, há um momento em que é especialmente complicado determinar onde acaba a descrição típica do facto e onde se inicia a determinação factual da existência dos seus atributos, sendo esta delimitação particularmente difícil no que respeita à determinação dos aspetos quantitativos do facto tributário. Isto porque, tendo em conta que o (sub) elemento quantitativo é apenas um dos aspetos em que se desdobra o elemento objetivo do facto tributário, «o processo lógico da sua concretização é ainda um processo de concretização de uma qualidade desse mesmo facto – o valor».

Voltando à doutrina alemã¹⁶, onde essa distinção se encontra arraigada e de onde foi, de certa forma, exportada para outros sistemas, autores como JOACHIM LANG salientam, a propósito da avaliação indireta, que é muito difícil traçar a fronteira entre factos tributários e as quantificações, dado que «a cada montante quantitativo (presumido) está também subjacente uma maior ou menor probabilidade de uma situação de vida presumida».

¹⁴ A distinção a que nos referimos tem a sua raiz na demarcação feita por este autor entre direito tributário obrigacional (*Steuerschuldrecht*) e direito tributário administrativo (*Steuerverwaltungsrecht*). Cfr. HENSEL Albert, *Derecho Tributario*, 1ª Edição, Nova Tesis, Rosário, 2004, op.cit., 66 e 67.

¹⁵ XAVIER Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p. 41.

¹⁶ KLAUS Tipke e Joachim Lang, *Steuerrecht*, 17.ª edição, O. Schmidt, Colónia, 2002, ponto 214.

Ainda que se considere que a avaliação indireta tem uma natureza essencialmente substantiva, dela faz parte também e é condição necessária a sua vertente procedimental.

No nosso sistema fiscal, apesar de no passado ter existido, de facto, uma avaliação administrava discricionária, a situação é hoje completamente diferente.

Com a nova reforma fiscal, foram criados elementos objetivos que condicionam a AT a utilizar o carácter discricionário, baseado em subjetividade e convicções antes utilizado na *tributação por presunção*, para passar a estar estritamente vinculada aos pressupostos, critérios e métodos de *avaliação indireta*, previstos na LGT.

No que respeita à aplicação dos elementos previstos no artigo 90.º, n.º 1, da LGT, não obstante a AT ter alguma liberdade de apreciação, o seu uso tem, ainda assim, carácter objetivo, competindo ao tribunal aquilatar da existência ou não de qualquer discricionariedade na aplicação desses critérios. Não se justificando, portanto, a demarcação entre facto tributário e a sua dimensão quantitativa.

A avaliação indireta, não é mais do que uma das especificações possíveis da determinação do aspeto quantitativo do facto tributário, do qual é parte integrante, pelo que centrarmo-nos na particularidade do procedimento não nos dá a verdadeira dimensão desta forma de avaliação. Isso sem prejuízo de a dimensão procedimental ser importante para tratar a avaliação indireta na sua individualidade, ou seja, enquanto sucessão de atos que se interligam com vista à produção de um certo resultado.

Outra das notas importantes acerca da determinação da natureza jurídica da avaliação indireta é a circunstância de ter na sua base presunções (judiciais e legais) através das quais se determina o aspeto quantitativo do facto tributário.

Essas presunções, face à sua função e enquadramento, não têm uma natureza probatória ou adjetiva a título principal, mas uma dimensão substantiva, dado que operam essencialmente enquanto técnica normativa dirigida a averiguar um facto.

Com efeito, em sede administrativa, através da presunção não se prova o que quer que seja, mas apenas se determina um dado facto, isto é, o facto presumido. Não se

trata de provar um facto, mas de o emanar, sendo este raciocínio que está na base da negação da natureza da presunção enquanto meio de prova.

O que acabou de se referir, não significa, no entanto, que inexista qualquer ligação entre as presunções e a matéria probatória, designadamente em sede jurisdicional, pois, é conhecido que há dispensa da prova relativamente ao facto presumido e que, além disso, a aplicação da presunção pressupõe a verificação do facto base e de uma conexão entre este e o facto presumido.

Essas constatações não têm preponderância suficiente para justificar que se reconduza a natureza jurídica da avaliação indireta, ou seja, a sua característica essencial, a um procedimento de obtenção de provas. Aliás, uma posição nesse sentido seria no mínimo redutora, e desviaria a atenção do essencial – a determinação do próprio facto tributário na sua vertente quantitativa.

Os métodos indiretos e sua base presuntiva não constituem meios probatórios, sendo dessa opinião vários autores, que as excluem claramente dos meios de prova. Destase CARNELUTTI¹⁷ que diz que, as presunções legais não são por natureza provas, ou seja, não têm destino probatório.

Em sentido semelhante TEIXEIRA DE SOUSA afirma que, «*as presunções –tanto as legais como as naturais – não são meios de prova porque não conduzem à prova do facto presumido (...) mas antes meios de dispensa da prova (do facto presumido)*»¹⁸.

O facto de se reconhecer a dimensão substantiva às presunções e de as demarcar de uma atividade meramente processual tem a grande vantagem de implicar que, tal como já foi avançado, fiquem sujeitas ao princípio da legalidade fiscal.

Além disso, outra das mais importantes consequências práticas da conceção presuntiva da avaliação indireta é a de permitir ao sujeito passivo de uma determinada obrigação tributária que, sempre que seja aplicada essa forma de avaliação, para além dos instrumentos de que normalmente disponha para reagir contra ela, nomeadamente através do procedimento de revisão da matéria coletável¹⁹, possa também utilizar o procedimento de afastamento das presunções, do artigo 64.º do CPPT.

¹⁷ Cfr. CARNELUTTI F, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, vol. II, Uthea, Buenos Aires, 1944, p. 538.

¹⁸ SOUSA Miguel Teixeira, *As Partes, o objeto e a prova na Acção declarativa*, Lex, Lisboa, 1995, p. 210.

¹⁹ Cfr. artigo 91.º da LGT.

2. Características

Para além das características apontadas a propósito da natureza jurídica da avaliação indireta, existem outras particularidades que a caracterizam.

Dessas características, referir-nos-emos expressamente à excecionalidade, subsidiariedade, não discricionariedade, ao carácter não sancionatório e não alternativo da avaliação indireta.

2.1. Carácter extraordinário ou excecional

A justificação do carácter excecional da avaliação indireta não se pode reconduzir a uma única razão, mas a uma serie de fatores, que no seu todo, formam a excecionalidade.

Em primeiro lugar, a iniciativa da avaliação indireta cabe exclusivamente à AT²⁰, que a pode utilizar sempre que o sujeito passivo tenha um comportamento irregular.

Em segundo lugar, a AT só pode recorrer à avaliação indireta nas situações expressamente previstas na lei²¹.

A avaliação indireta também se pode considerar como excecional, sob o ponto de vista técnico, pois, para determinar a matéria tributável, a AT poderá recorrer a dados externos ao contribuinte, quando for impossível fazê-lo com base nos elementos por ele fornecidos.

2.2. Carácter subsidiário

A avaliação indireta só se aplica em casos em que exista uma impossibilidade ou uma dificuldade grave em determinar a matéria tributável através da avaliação direta, não se devendo a ela recorrer sem a verificação plena desse requisito²².

²⁰ Cfr. SANCHES J.L. Saldanha, «*Um direito do contribuinte à tributação indireta?*» Anotação ao Ac. STA recurso n.º 23768», in *Fiscalidade*, n.º 2, 2000, pp. 123 e ss.

²¹ Ver artigos 81º, n.º 1, e 87º da LGT.

²² «(...) a AT só deverá legalmente partir para o apuramento da matéria tributável por métodos indiretos se conseguir demonstrar que a contabilidade do contribuinte não é merecedora de credibilidade e que não pode quantificar direta e exatamente a matéria tributável, que não pode apurar diretamente a matéria tributável através das chamadas

Isto significa que, mesmo quando o sujeito passivo viole os deveres de cooperação, a primeira forma a que se deve recorrer para fixar a matéria tributável é a avaliação direta, devendo ser feita a devida fundamentação relativamente à inviabilidade desta, antes de se recorrer à avaliação indireta²³.

2.3. Carácter não discricionário

O facto de as regras relativas à determinação da matéria tributável por métodos indiretos preverem, por vezes, métodos não jurídicos como os que constam do artigo 90.º, n.º 1, da LGT, não significa que o legislador tenha a intenção de atribuir à AT poderes discricionários no que concerne à determinação da matéria tributável.

Nesse tipo de circunstâncias, há uma maior margem de apreciação do que em situações em que se funde a mesma avaliação indireta em disposições mais determinadas, como por exemplo, indicadores objetivos. Contudo, não se pode concluir daí que, quando a avaliação indireta recorre a disposições menos determinadas, permita uma discricionariedade propriamente dita.

Existirá discricionariedade quando a lei atribui à AT o poder de escolha entre várias alternativas possíveis, não se confundindo este poder, com os conceitos indeterminados. Desde logo, porque estes se apresentam conceitualmente diferentes, pois o que está em causa no seu âmbito é descobrir o único sentido possível da lei, ou seja, a vontade do legislador e não a da AT. Além disso, diferentemente do que vimos acontecer com a discricionariedade, existe em relação a estes, controlo jurisdicional.

2.4. Carácter não sancionador

A avaliação indireta não tem natureza sancionadora, pois através dela não se procura estabelecer uma sanção para o incumprimento dos deveres de cooperação, mas somente estabelecer a matéria tributável daqueles sujeitos passivos que não tenham cumprido com as suas obrigações ou não o tenham feito corretamente.

Não está orientada teleologicamente para a punição, mas sim para a determinação da matéria tributável. Isso não obsta, no entanto, à identificação de algumas sanções menores que se lhe encontram associadas, sem que isso a torne eminentemente

correções técnicas, por não dispor da totalidade dos elementos indispensáveis para esse efeito». Cfr. Acórdãos do STA, de 25/01/2005, proc. 00330/04; de 25/01/2005, proc. 00343/04.

²³ Cfr. artº 77.º, n.º 4, da LGT.

sancionadora²⁴. Esses traços sancionadores têm uma feição meramente acessória, representando, quando muito, meros efeitos colaterais. É o caso, por exemplo, da proibição do reporte de prejuízos (52.º, n.º 2, do CIRC), e da aplicação de juros compensatórios (35.º, n.º 2, da LGT).

O objetivo da avaliação indireta não tem como finalidade a punição de qualquer ação ou omissão proibidas, antes a determinação da matéria tributável, que ser igual ou aproximar-se da real e efetiva

2.5. Carácter não alternativo

Quando não é possível quantificar a matéria tributável através da avaliação direta²⁵, nem sempre a avaliação indireta é vista simplesmente como método para quantificar um determinado facto tributário.

Para SAINZ de BUJANDA²⁶, através da avaliação indireta chega-se, não à matéria tributável ligada a um determinado facto tributário, cuja quantificação não foi possível fazer através da avaliação direta, mas a uma matéria alternativa não coincidente com o facto tributário, que inicialmente se pretendia quantificar, através daquela. Por via da avaliação indireta, chega-se, portanto, a outros factos tributários fictícios criados para o efeito, ou seja, factos tributários alternativos²⁷.

A questão que aqui se levanta é, pois, saber se avaliação indireta tem unicamente por objeto o elemento quantitativo do facto tributário, ou se abrange ela própria, como sugere o autor referido, a própria existência de um facto tributário alternativo.

Trata-se de saber se a avaliação indireta estabelece unicamente meios extraordinários para a fixação da matéria tributável, ou se por esses meios se determina também uma matéria tributável distinta, no que respeita ao conteúdo, daquela a que se chegaria através dos métodos ordinários.

Vendo a questão de uma forma diferente de SAINZ de BUJANDA, pois ainda que na avaliação indireta sejam tomados em consideração elementos distintos das especificações de rendimento tipificadas na lei, o elemento material do facto tributário

²⁴ O facto de se afastar a natureza sancionatória da avaliação indireta tem, no entanto, alguns efeitos, nomeadamente o de excluir relativamente a esta figura as exigências próprias das sanções. Lembremo-nos, como exemplo, das consequências a nível da densidade fundamentadora que deve ser mais circunstanciada e completa quando está em causa uma negação ou sacrifício dos direitos dos particulares.

²⁵ Cfr. Acórdão do STA de 09/11/2005, proc. 0495/05: «Assim, o facto tributário, e a respetiva quantificação, a que a Administração chega mediante métodos indiretos, não deixa de ser um verdadeiro facto tributário, tão verdadeiro como o que é revelado pelas contas do sujeito passivo».

²⁶ Cfr. SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973. p. 207.

²⁷ Cfr. HENSEL Albert, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 218.

continua a ser a percepção de rendimento. Isto porque, não obstante a avaliação indireta assentar em indícios que, por si, não podem ser considerados como percepção de rendimento, através das técnicas presuntivas, é possível inferir deles a verificação do mesmo facto tributário que inicialmente se pretendia quantificar através da avaliação direta. Na verdade, se assim não fosse, a avaliação indireta seria, ele próprio, uma fonte de obrigação de imposto, o que não nos parece defensável.

Concluimos, por consequência, que não deve ser de aceitar o entendimento que considera que a avaliação direta e indireta quantificam factos tributários alternativos distintos²⁸. Tal como dissemos, ambos os métodos são apenas modalidades de concretização da dimensão quantitativa de um mesmo facto tributário, ou seja, da percepção de rendimento, sem prejuízo de que cada um desses mecanismos ter potencial para determinar esse mesmo facto de uma maneira diferente²⁹.

3. Consagração do entendimento do direito positivo

Após o desenvolvimento da análise teórica respeitante à avaliação indireta, passamos agora a analisar a forma como o direito fiscal português consagra esta matéria.

3.1. Enquadramento

É comum dizer-se que a avaliação indireta se aplica aos casos previstos no artigo 87.º da LGT, sendo possível dividir as situações constantes do seu elenco, em três categorias:

- ✓ Uma que se reporta ao regime simplificado de tributação;
- ✓ Outra que se aplica à impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável e

²⁸ Nesse sentido, embora partindo de pressupostos diferentes (*vide supra* oposição definição/determinação da matéria tributável parece apontar alguma jurisprudência portuguesa. Cfr. Acórdão do STA, de 23/11/05, proc. 0827/2005, <http://www.dgsi.pt/>: «Por detrás do resultado fiscal não deixa nunca de estar o facto tributário, independentemente do método porque se chegou ao seu apuramento e quantificação. (...) É que não há tributação sem facto tributário, seja qual for o modo como este se patenteie – por ação do contribuinte, declarando-o ou evidenciando-o na sua contabilidade, ou por ação da Administração, pelo conhecimento que lhe chegou por qualquer meio, ou extraíndo-o de elementos seus conhecidos. (...) Assim, o facto tributário, e a respetiva quantificação, a que a Administração chega mediante métodos indiretos, não deixa de ser um verdadeiro facto tributário, tão verdadeiro como o que é revelado pelas contas do sujeito passivo. A Administração age utilizando índices, partindo de factos que conhece para aceder a outros, desconhecidos, mediante métodos indiciários, socorrendo-se de regras da experiência, assim desembocando na quantificação do facto tributário.

²⁹ SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Hacienda y Derecho*, vol. VI. Apenas admitiríamos a posição de Bujanda se, no âmbito da avaliação indireta, fossem usadas presunções absolutas. Nessa situação, o uso daquelas, cumulado com uma eventual inexistência de percepção de rendimento, poderia, de facto, configurar um facto tributário alternativo que se reconduziria ao facto base da presunção. Na avaliação indireta, as presunções são, no entanto, por regra, *iuris tantum* pelo que não se põe a questão.

- ✓ Outra ainda em que a utilização dos métodos indiretos não tem, à primeira vista, como fundamento a impossibilidade da determinação da matéria tributável através dos meios diretos, mas antes o controlo dos meios diretos disponibilizados pelo sujeito passivo, de forma a evitar eventuais situações de fraude ou evasão fiscal.

Estas categorias, tendo em conta a legislação em vigor, dispõe de métodos específicos para o apuramento da matéria tributável. Assim temos:

- ✓ A primeira assenta na determinação da matéria tributável através dos coeficientes previstos para o imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares (IRS)³⁰, até que, sejam criados os indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica.
- ✓ A segunda categoria, em relação às quais a suscetibilidade de aplicação dos métodos indiretos consta do artigo 88.º da LGT, que se aplica às situações de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, cujos elementos a ter conta para a sua determinação estão prescritos no artigo 90.º, n.º 1, da LGT.
- ✓ A terceira e última categoria respeita a situações em que os valores declarados pelos contribuintes se afastam significativamente:
 - Dos rendimentos derivados da aplicação do mecanismo das manifestações de fortuna;
 - Da que decorre de outros acréscimos patrimoniais ou despesas efetuadas;
 - Ou a que resulta dos indicadores objetivos de base técnico-científica).

A primeira destas situações ocorre quando o sujeito passivo não faz declaração de rendimento ou declara rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da aplicação da tabela do artigo 89.º-A, n.º 4, da LGT, cujo rendimento tributável é determinado nos termos dessa tabela.

A segunda situação verifica-se quando existe uma divergência não justificada entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou despesa efetuada pelo sujeito passivo no período de tributação, sendo que o rendimento tributável é fixado de

³⁰ Em sede de IRC, este regime simplificado foi revogado pelo artigo 92º da Lei 3-B/2010, de 28/04, LOE para 2010.

acordo com a diferença entre o acréscimo de património ou despesa efetuada e os rendimentos declarados³¹.

A terceira e última situação, surge nos casos em que a matéria tributável do sujeito passivo se afasta, sem razão justificada, e desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da sua atividade³², mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica, em que o rendimento tributável é determinado de acordo com esses indicadores³³.

3.2. Caracterização

A avaliação indireta, baseia-se no incumprimento do dever de colaboração por parte do sujeito passivo, e tem como características essenciais, a natureza presuntiva e o carácter excecional e subsidiário.

Tendo em atenção que a avaliação indireta tem como postulado o disposto no artigo 87º da LGT, vamos de seguir verificar se as características que a enformam estão nesse artigo consagradas.

3.2.1. Natureza presuntiva

A avaliação indireta tem natureza presuntiva, isto é, a determinação da matéria tributável assenta em indícios ou factos base que por um nexo de causalidade e probabilidade avaliam um determinado quantitativo.

Desta forma, facilmente se conclui que os casos tipificados no artigo 87.º da LGT participam, todos eles, da natureza presuntiva da avaliação indireta, conforme já desenvolvido no ponto 1 do Capítulo II.

³¹ Cfr. artigo 89.º-A, n.º 5, da LGT

³² Cfr. artigo 89.º, n.º 1, da LGT

³³ Cfr. artigo 90.º, n.º 2, da LGT

3.2.2. Dever de cooperação

Tendo em conta o dever de colaboração³⁴ vamos agora versar sobre o incumprimento por parte do contribuinte, no que diz respeito aos deveres de declaração, das obrigações contabilísticas e do imperativo de colaboração com a inspeção³⁵.

No regime simplificado não se deve falar em violação do dever de cooperação, pois que o mesmo se baseia numa predeterminação do rendimento tributável, por opção do sujeito passivo, e não por ocorrer numa fase patológica marcada pelo incumprimento do dever de cooperação, como acontece na avaliação indireta.

Já quanto às restantes situações previstas no artigo 87.º da LGT, aqui sim, verifica-se em todas elas o requisito do incumprimento do dever de cooperação, ocorrendo este incumprimento com mais acuidade nas situações de impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria tributável³⁶, do que nas demais situações³⁷, onde o incumprimento é mais disseminado, dado que nestes casos existem sempre elementos objetivos de comparabilidade.

3.2.3. Excecionalidade

Esta característica, já desenvolvido no ponto 2.1 do capítulo II, refere-se ao facto de a avaliação indireta não se aplicar como regra geral, mas apenas nas situações previstas na lei, logo, parece estar presente em todos os casos do artigo 87.º da LGT, não levantando grandes objeções.

De referir ainda que um dos postulados do direito fiscal é que, relativamente aos elementos essenciais dos impostos, estes estão sujeitos à reserva de lei³⁸, não podendo ser objeto do recurso à analogia³⁹, pelo que, dado o carácter excecional das normas que consagram a avaliação indireta, e uma vez que a sua aplicação está sujeita ao princípio da legalidade, tais normas não são também suscetíveis de aplicação analógica.

³⁴ Cfr. artigo 59.º da LGT

³⁵ Cfr. artigo 88.º da LGT, e artigo 10.º do RCPIT

³⁶ Cfr. alínea b) do artigo 87.º da LGT

³⁷ Cfr. alíneas c), d), e) e f) do artigo 87.º da LGT

³⁸ Cfr. n.º 4 do artigo 11.º da LGT

³⁹ Cfr. NABAIS José Casalta, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2003, Coimbra, p. 220. Ver artº 11.º nº 4 da LGT

3.2.4 Subsidiariedade

A subsidiariedade está consagrada no próprio artigo 85.º da LGT, que se traduz na ideia de que a regra geral de tributação é a avaliação direta, pelo que, só é o recurso à avaliação indireta, quando a sua aplicação não é possível.

Da análise ao artigo 87º da LGT concluiu-se que apenas a alínea b) preenche na sua plenitude a característica da subsidiariedade, dado que esta é incorporada na própria letra da lei. Isto é, essa disposição diz expressamente que a avaliação indireta se efetua quando existe *“impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata, dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”*.

Quanto ao regime simplificado⁴⁰, uma vez que é aplicado por opção do sujeito passivo e nos termos definidos pela própria lei, sendo este regime o modo de determinação da matéria tributável em primeira linha, logo, não se verifica aqui a característica de subsidiariedade específica da avaliação indireta.

Relativamente às restantes situações e uma vez que as mesmas não se referem à impossibilidade mas antes ao afastamento sem razões justificadas poder-nos-ia levar à conclusão de que essas situações não contemplavam esta característica.

Entendemos que isto não é inteiramente verdade, apesar daquela característica essencial não ser de verificação imediata como nas situações em que a impossibilidade é desde logo um dado, mesmo assim está presente nas situações prevista nas alíneas c), d) e e) e f) do artigo 87º da LGT.

Ao analisarmos cada uma destas situações somos levados a concluir pela existência de regras próprias de tributação que são transversais a todas as situações previstas. É o caso das alíneas b), c) e e) em que para efeitos de tributação contam com os elementos indicadores previstos no artigo 90º da LGT, não funcionando para as manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados constantes das alíneas d) e f).

Contrariamente ao que parece decorrer da disposição, quando se verificam essas situações, a matéria tributável determina-se não somente com base nas regras do

⁴⁰ Cfr. alínea a) do n.º 1 do artº 87º da LGT

artigo 89.º- A da LGT, mas igualmente com base nos mecanismos que constam do artigo 90.º da LGT, que em caso de levarem a uma matéria coletável superior, esta prevalecerá sobre a determinada com base nas regras do artigo 89.º- A da LGT⁴¹. Se juntarmos este facto à circunstância de, nas situações em que se aplicam as manifestações de fortuna e os acréscimos patrimoniais não justificados, não se conhecer a fonte ou origem do rendimento, a relação de subsidiariedade poderá ser questionável.

É o caso de ter sido efetuada uma despesa superior a 100.000€ cujo rendimento não foi declarado. Conhece-se o montante exato (avaliação direta) mas desconhece-se a origem do rendimento (categoria em IRS). Para fazer a imputação dos rendimentos, vai aplicar-se o disposto no n.º 5 do art.º 89-A considera tal rendimento enquadrado na categoria G, remetendo para o artigo 90º (avaliação indireta) o apuramento final do valor a tributar.

Neste sentido, só uma interpretação em sentido lato da epígrafe do artigo 87.º da LGT nos permitirá dizer que apesar de haver figuras distintas (manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados), se aplicará sempre aquele dispositivo legal. Relativamente ao regime simplificado parece óbvia a demarcação entre esse regime e aquilo que tradicionalmente é considerado como avaliação indireta.

Quanto às manifestações de fortuna e acréscimos não justificados a ambiguidade é maior. Cremos, porém, que apesar de a verificação dos requisitos das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados ser indiscutivelmente uma situação que leva à avaliação indireta, enquanto mecanismo que assenta nos elementos do artigo 90.º da LGT para determinar a matéria tributável, afirmam-se também como mecanismo autónomo. Isto é, como um instrumento que serve não só de pressuposto para lançar mão da avaliação indireta com base nos indícios do artigo 90.º da LGT, mas também para, desde que verificados os circunstancialismos do artigo 89-A.º da LGT, levar à determinação da matéria tributável com base num método distinto. Só assim se percebendo a ressalva que é feita no artigo 89.º-A, n.º 4 e n.º 5, alínea a) da LGT ao dizer-se: «quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior»⁴².

⁴¹ Cfr. artigo 89.º-A, n.º 4 e n.º 5, alínea a), da LGT

⁴² Cfr. RIBEIRO João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento: Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 152 e ss.

4. PRESSUPOSTOS

O recurso à avaliação indireta da matéria tributável enquanto método subsidiário da avaliação direta, apenas pode verificar-se nos casos e condições expressamente previstos na lei.

O art.º 87º da LGT enumera, taxativamente, os pressupostos, que permitem à AT o recurso à avaliação indireta e que a seguir se indicam:

- a) Regime simplificado de tributação;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica;
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos, ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
- f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

De seguida, faremos uma análise detalhada a cada um dos requisitos da avaliação indireta e dos critérios a adotar na quantificação da matéria tributável.

4.1. Regime simplificado

O primeiro pressuposto⁴³, que possibilita o recurso à avaliação indireta é representado por uma nova opção legislativa, que se traduz na criação de um regime simplificado de tributação para pequenos contribuintes. As razões associadas à simplificação e à facilidade na administração do imposto, que estiveram na criação deste regime, são, conforme se extrai do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal⁴⁴: *“(...).as principais vantagens apontadas a um sistema de determinação do rendimento, de acordo com indicadores de aplicação automática aos contribuintes com volumes de negócios ou rendimentos abaixo de determinados níveis, decorrerão essencialmente do aumento da equidade fiscal, do acréscimo de receita, da diminuição da carga burocrática que recai sobre a Administração Fiscal e de, uma vez implementado, permitir a libertação de recursos dos serviços da Inspeção Tributária para outras tarefas”*.

O regime simplificado aplica-se a determinados contribuintes em determinadas condições.

Sujeitos abrangidos:

- ✓ Pessoas singulares com rendimentos da categoria B, que não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado na sua atividade, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150 000⁴⁵.

Cálculo do imposto:

- ✓ O apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores da atividade económica, os quais devem ser utilizados à medida que venham a ser aprovados⁴⁶;

⁴³ Cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 87º da LGT.

⁴⁴ Cfr. p. 350, do mencionado Relatório, citado por CÂMARA, Francisco de Sousa, op. cit. p. 345-346.

⁴⁵ Cfr. nº 2 do art.º 28.º do CIRS.

⁴⁶ Cfr. n.º 1 do artº 31.º do CIRS.

- ✓ Na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, o lucro tributável, é o resultante da aplicação dos seguintes coeficientes:
 - 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos;
 - 0,20 aos serviços prestados no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;
 - 0,20 aos subsídios destinados à exploração e
 - 0,75⁴⁷ ao valor dos restantes rendimentos, excluindo a variação de produção⁴⁸;

Em todos estes casos, a tributação não é efetuada com base na matéria tributável declarada ou avaliada, mas antes, com base em coeficientes aplicáveis, aos rendimentos empresariais provenientes do trabalho independente ou aos proveitos. Isto, enquanto não forem aprovados e publicados os indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes sectores de atividade.

Os contribuintes enquadrados no regime simplificado de tributação, poderão, no entanto, optar pelo regime normal de tributação (com base na contabilidade organizada), aplicando-se, então, o regime da avaliação direta, devendo esta opção ser mantida por um período mínimo de três anos, sucessivamente renovável.

Relativamente a este pressuposto várias foram já as decisões judiciais favoráveis ao contribuinte, das quais destacamos:

Acórdão do STA, de 26/09/2012, proc. 0530/12

A Fazenda Pública inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo contribuinte que teve por objeto a liquidação de IRS do exercício de 2002, com o n.º 20065004572812 no montante de € 19.331,90, veio interpor recurso para o STA apresentando as seguintes alegações:

- ✓ A Fazenda Pública, reitera a tese de que, face ao disposto no artigo 28.º, nºs 4 e 5, do CIRS, a opção pelo regime geral de contabilidade organizada formalizada pelo contribuinte em 29/06/2001 naquela declaração de alterações

⁴⁷ Alterado de 0,70 para 0,75, pela Lei nº 64-B/2012, de 31/12

⁴⁸ Conforme nºs 2 e 5 do artº 31.º do CIRS.

só produziu efeitos para esse ano, não sendo automaticamente renovável, pelo que se tornava necessário que o contribuinte tivesse renovado essa opção em nova declaração de alterações a apresentar até ao fim do mês de Março do ano em que pretendia utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação dos seus rendimentos;

- ✓ Deste modo, a questão que cumpre analisar e decidir neste recurso consiste unicamente em saber se o artigo 28.º, n.º 4, do CIRS, na redação conferida pelas Leis n.ºs 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e 198/2001, de 3 de Julho, deve ser interpretado no sentido de que o contribuinte tinha de formalizar todos os anos, até ao fim do mês de Março, a sua opção pelas regras da contabilidade organizada sob pena de, não ultrapassando os limites de vendas e rendimentos previstos no n.º 2, ficar automaticamente abrangido pelo regime simplificado, ou se, pelo contrário, a referida disposição legal deve ser interpretada no sentido de que uma vez exercida a opção de determinação dos rendimentos com base na contabilidade, essa opção permanecia para os anos fiscais seguintes.

A decisão proferida em 1ª Instância deu como provada a seguinte matéria de facto:

- ✓ O contribuinte, no ano de 2002, exercia a atividade de construção de edifícios;
- ✓ Em 29/06/2001 o contribuinte apresentou declaração de alterações pela qual optou, para efeitos de IRS, pelo regime de contabilidade organizada;
- ✓ Em 28/04/2003 o contribuinte apresentou declaração de IRS, modelo 3, referente ao ano de 2002, juntamente com o anexo C;
- ✓ Por ofício datado de 2/12/2003 o contribuinte foi notificado para substituir o anexo C da declaração de IRS do ano de 2002, pelo anexo B, entendendo a AT para o efeito que o Impugnante não apresentou declaração de alterações com opção pelo regime de contabilidade organizada até ao final do mês de Março de 2002, conforme o disposto na alínea b), n.º 4, do artigo 28.º do CIRS;
- ✓ Na sequência da notificação mencionada na alínea anterior foi efetuada a elaboração oficiosa do anexo B da declaração de IRS do ano de 2002 do contribuinte, com base no rendimento bruto da categoria B no montante de 49.923,00 €, da qual resultou a liquidação de IRS n.º 20065004572812, no montante de 19.331,90 €;
- ✓ Em 30/07/2007 o contribuinte apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS do ano de 2002, com fundamento em erro imputável exclusivamente aos serviços;

- ✓ Em 22/12/2008 foi proferido despacho de indeferimento do pedido de revisão mencionado e que em síntese se consubstancia no entendimento de que a alínea b) do n.º 4 do art.º 28.º do CIRC apenas se refere ao ano em que a opção é efetuada, não sendo válida a opção por mais do que o próprio ano, e que a é válida a orientação contida na circular 3/2001, de 14 de Fevereiro da Direção de Serviços de IRC que na parte final do seu n.º 3 refere “neste sentido, a permanência do sujeito passivo no regime de tributação pela contabilidade organizada, depende da formulação dessa opção até ao fim do mês de Março de cada ano”;
- ✓ A decisão de procedência da presente impugnação judicial assentou no entendimento de que a opção pelo regime de contabilidade organizada, formalizada pelo contribuinte em 29/06/2001 na Declaração de Alterações que apresentou na sequência da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, era válida e relevante não apenas para esse ano de 2001, como, também, para os anos seguintes, dado que o artigo 28.º do CIRS não fixava um período mínimo de permanência no regime contabilístico, razão por que no ano de 2002 a Administração Tributária não o podia ter enquadrado, como enquadrou, no regime simplificado.

Por sua vez, a decisão dos Juízes do STA é sintetizada nos seguintes fundamentos:

- ✓ Em primeiro lugar, cumpre salientar que, tal como decorre da materialidade fáctica provada, o contribuinte apresentou em 29/06/2001, na sequência da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (reforma fiscal que introduziu a possibilidade de os sujeitos passivos poderem optar pela determinação dos rendimentos empresariais e profissionais através do regime simplificado ou através do regime da contabilidade organizada), uma Declaração de Alterações para efeitos de formalização da sua opção pelo regime de determinação dos rendimentos com base na contabilidade;
- ✓ Tal Declaração de Alterações, apresentada por virtude de modificações que o sujeito passivo pretendeu introduzir nos elementos constantes da declaração relativa ao início da sua atividade, teve os efeitos previstos no artigo 112.º, n.º 5, do CIRS, substituindo, no que toca ao aludido aspeto e para todos os efeitos legais, a Declaração de Início de Atividade;
- ✓ O art.º 28.º do CIRS, com a redação à data dos factos tributários, define que a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso de imputação prevista no artigo 20.º do CIRS, se faz com base na aplicação das

regras do regime simplificado ou com base nas regras do regime de contabilidade organizada (n.º 1), ficando abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que no exercício da sua atividade não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos limites indicados no n.º 2 e não tenham optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.

- ✓ Opção que tanto pode ser formalizada logo na declaração de início de atividade, como anualmente, em declaração de alterações a apresentar até ao fim do mês de Março do específico ano em que se pretenda alterar a forma de determinação dos rendimentos (n.ºs 3 e 4).
- ✓ O que significa que o regime simplificado, criado com a reforma fiscal de 2000, constitui um regime não vinculativo, válido somente para quem não tenha optado pelo regime de contabilidade organizada. Como refere SALDANHA SANCHES, na revista FISCALIDADE (Julho/Outubro de 2001), o regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjetivo de ser tributado com base na contabilidade, sendo uma das situações em que a lei atribui relevância à sua vontade e em que ele pode optar pelo regime que considera mais favorável.
- ✓ Deste modo, caso o sujeito passivo tivesse optado, logo na declaração de início de atividade, pelo regime de contabilidade organizada, não havia como aplicar-lhe o regime simplificado, pois que o preceito não previa a caducidade dessa opção nem fixava qualquer período mínimo de permanência no regime geral (ao contrário do que sucede hoje, na versão que veio a ser conferida ao artigo 28.º n.º 5 do CIRS pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).
- ✓ E só no caso de ele se encontrar sujeito ao regime simplificado (por falta de opção pelo regime geral na declaração de início de atividade e inclusão automática no regime simplificado à luz dos critérios previstos no nº 2) é que se compreende que a lei lhe exigisse que entregasse, no caso de pretender ser tributado pelo regime geral num determinado ano, a declaração de alterações até ao fim do mês de Março desse ano. Se ele já se encontrava inserido no regime geral, por opção feita na declaração de início de atividade nos termos da alínea a) do nº 4, não tinha de renovar anualmente essa opção nos termos da alínea b) do nº 4.
- ✓ Em suma, o preceito não permite outra leitura que não seja a de considerar que a alínea b) do nº 4, ao estipular a obrigação de os sujeitos passivos formalizarem a opção «Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento,

mediante a apresentação de declaração de alterações», pressupõe a falta de uso da faculdade prevista na alínea a), isto é, a falta de opção pelo regime geral na declaração de início de atividade, pois que só nesse caso e de eles pretenderem, num determinado ano, ficar abrangidos pelo regime geral, se justifica e compreende a necessidade de apresentarem uma declaração de alterações até ao fim do mês de Março desse ano.

No caso vertente, tendo o contribuinte apresentado em 29/06/2001, uma Declaração de Alterações à Declaração de Início de Atividade no que toca ao regime pelo qual pretendia ser tributado, e visto que tal declaração substituiu, no que toca a esse aspeto e para todos os legais efeitos, a Declaração de Início de Atividade, não podemos deixar de considerar que ele havia expressamente optado pela determinação dos rendimentos com base na sua contabilidade.

- ✓ Perante tal comportamento declarativo, feito no ano de 2001, impõe-se considerar como válida e relevante essa opção pelo regime geral de contabilidade relativamente ao exercício em causa e aos exercícios seguintes, incluindo o ano de 2002. Nesta conformidade, a sentença não merece a censura que lhe é dirigida, improcedendo todas as conclusões do recurso.

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso (...).

Esteve bem o STA ao confirmar a decisão do tribunal de 1ª Instância, pois este não fez mais do que aplicar o art.º 28.º do CIRS. Tendo o contribuinte alterado o regime de tributação constante da declaração de início de atividade, passou a estar sujeito, por opção, à determinação dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade, não sendo legalmente possível à AT aplicar a este sujeito passivo o regime simplificado.

4.2 Impossibilidade de comprovação e quantificação direta

O segundo pressuposto⁴⁹ que permite o recurso à avaliação indireta, resulta da falta de elementos necessários para comprovar e quantificar direta e exatamente a matéria tributável. Esta impossibilidade ocorre quando se verificar alguma das seguintes situações previstas no artº 88º da LGT:

⁴⁹ Cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 87º da LGT

- a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos, ou irregularidades na sua organização ou execução, quando, não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;
- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Estamos perante uma enumeração taxativa, conforme resulta do nº 1 do artº 88º da LGT.

Assim, a alínea a) enumera várias situações passíveis de configurar infrações tributárias, nomeadamente, a falta de entrega de declarações⁵⁰; a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes⁵¹; a não organização da contabilidade de harmonia com as regras da normalização contabilística e, bem assim, atrasos na sua execução⁵².

4.2.1. Obrigações declarativas

No que respeita às obrigações declarativas, estão em causa, apenas, aquelas que permitem à AT determinar a matéria tributável, salientando-se:

- ✓ As declarações de rendimentos previstas no artº 57º do CIRS;
- ✓ As declarações periódicas de rendimentos previstas na alínea b) do n.º 1 do artº 117º e artº 120º do CIRC;
- ✓ As declarações previstas na alínea c) do nº 1 do artº 29º e artº 41º do CIVA;
- ✓ As declarações modelo nº 1 do IMI e do IMT.

⁵⁰ Punível pelo artº 116.º do RGIT.

⁵¹ Punível pelo artº 120.º do RGIT.

⁵² Punível pelo artº 121.º do RGIT.

4.2.2. Organização contabilística

Relativamente à organização contabilística e para efeitos de tributação com recurso à avaliação indireta, distinguimos a «contabilidade organizada», para os contribuintes tributados pelo regime normal e a «contabilidade não organizada», para os contribuintes tributados pelo regime simplificado.

São requisitos da contabilidade organizada⁵³:

- ✓ Existência dos livros exigidos pelo Código das Sociedades Comerciais⁵⁴ e por outros diplomas regulamentadores especiais;
- ✓ Selagem, declaração de inscrição na Conservatória do Registo Comercial, assinatura dos termos de abertura e encerramento e rubrica das respetivas folhas (a efetuar pelos Serviços de Finanças na impossibilidade de se obter a autenticação nos termos da legislação comercial);
- ✓ Permitir apurar e controlar clara e inequivocamente o lucro tributável;
- ✓ Obedecer às regras da normalização contabilística;
- ✓ Refletir todas as operações efetuadas pelo contribuinte;
- ✓ Existência de documentos justificativos dos lançamentos e registo cronológico das operações sem emendas ou rasuras.

São requisitos da contabilidade não organizada⁵⁵:

- ✓ Existência dos livros e registos exigidos pelo CIVA⁵⁶, pelo CIRS⁵⁷ e pelo CIRC⁵⁸;
- ✓ Existência de documentos justificativos dos lançamentos e registo cronológico das operações sem emendas ou rasuras;
- ✓ Reflexo de todas as operações efetuadas pelo contribuinte.

Verificada a inexistência ou insuficiência de contabilidade, ou a falta ou atraso na escrituração dos livros ou irregularidades na sua execução, o contribuinte deverá ser notificado para a sua regularização no prazo⁵⁹ fixado pela AT.

⁵³ Cfr. POÇO, Victor, *“Avaliação Indireta da Matéria Tributável – Curso de Formação de I.T. Estagiários”*, 2001, Leiria.

⁵⁴ Cfr. artºs 31.º, 33º, 34º, 35º e 36º do Código Comercial.

⁵⁵ Estas obrigações não são aplicáveis aos sujeitos passivos enquadrados no regime especial de isenção estabelecido no artº 53º do CIVA.

⁵⁶ Cfr. artºs 50.º e 65.º do CIVA.

⁵⁷ Cfr. artº 116º do CIRS.

⁵⁸ Cfr. artº 124º do CIRC.

Findo o prazo concedido sem que as deficiências tenham sido supridas, só então, se poderá concluir, se for caso disso, pela impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria tributável.

A alínea b) refere-se às situações de recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos e bem assim, os casos de ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação.

A verificação de recusa, pressupõe a existência de dois atos:

- ✓ O *primeiro*, por parte da AT, consubstanciado numa exigência dirigida ao contribuinte para que este apresente a sua contabilidade ou outros elementos solicitados.
- ✓ O *segundo*, relativo ao contribuinte, traduzido num ato que possa considerar-se como uma manifestação de intenção de não os apresentar⁶⁰.

A falsificação e viciação incluem todas as formas do crime de falsificação de documento⁶¹, tais como:

- ✓ Os casos de falsificação material, com fabricação de documentos integralmente forjados pelo agente, ou,
- ✓ Alteração do seu conteúdo e os casos de falsidade intelectual, por divergência entre o conteúdo do documento e a realidade⁶².

Quanto à ocultação, destruição e danificação⁶³, cabem aqui, os casos em que se verifica o desaparecimento físico, total ou parcial de um documento, inviabilizando, em consequência a sua utilização para o apuramento da matéria tributável.

A alínea c) do artigo 88º da LGT prevê situações em que existem várias contabilidades ou grupos de livros com conteúdos diferentes, relativamente aos mesmos factos, tendo como objetivo ficcionar uma realidade perante a AT, retirando-lhe em consequência a sua credibilidade.

⁵⁹ Não inferior a 5 nem superior a 30 dias, conforme nºs 2 e 3 do artº 39º do CIRS; nºs 2 e 3 do artº 57º do CIRC e não superior a 30 dias conforme o nº 2 do artº 120º e nº 2 do artº 121º, ambos do RGIT.

⁶⁰ O n.º 3 do artº 113º do RGIT prevê duas situações em que se considera existir recusa: quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei.

⁶¹ Cfr. artº 256º Código Penal e artigos 103º e 104º do RGIT.

⁶² CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *A Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis, 2003, Lisboa.

⁶³ Cfr. alínea d), n.º 1 do artº 104º do RGIT,

Esta alínea prevê ainda os casos de existência de erros ou inexatidões não supridas no prazo legal, exigindo-se em consequência, uma prévia notificação da AT na qual seja fixado o prazo e que, apesar desta notificação, os erros ou inexatidões – impossibilitem o apuramento da matéria tributável e que tais erros não sejam sanados no prazo determinado⁶⁴.

A alínea d) do artigo 88º da LGT exige à AT a prova de factos que evidenciem uma manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços e bem assim, de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

4.2.3. Critérios adotados para a quantificação da matéria tributável

Verificada algumas das situações referidas nas alíneas a) a d) do artº 88º da LGT, a avaliação da matéria tributável poderá ter em conta os seguintes elementos, previstos no nº 1 do artº 90º do mesmo diploma:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- e) A localização e dimensão da atividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

⁶⁴ Apesar de não existir um prazo geral para suprir as deficiências desta natureza, o CIRS (nº 3 do artº 39º) e IRC (n.º 3 do artº 57º) estabelecem um prazo entre 5 a 30 dias.

Alguns autores⁶⁵, consideram que, atendendo à estrutura do n.º 1 deste artigo em paralelo com a do art.º 88.º da LGT, esta lista tem carácter taxativo, posição por nós partilhada. Outros⁶⁶ há para quem a expressão “...*poderá ter em conta*...”, abre caminho à adoção de outros critérios que não os expressamente enumerados.

Em síntese, quando a AT considerar ser impossível a comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável do contribuinte, por algumas das anomalias enumeradas no art.º 88.º da LGT, deverá também justificar o critério adotado, previstos no n.º 1 do art.º 90.º da LGT tendo sempre em vista uma tributação mais próxima da real.

Também quanto a este pressuposto vou de seguida apresentar duas decisões judiciais sendo uma favorável ao contribuinte, em que a Fazenda Pública não provou estarem preenchidos os pressupostos da impossibilidade e quantificação direta e outra em que foram provados factos objetivos e concretos indiciadores de que os elementos contabilísticos do contribuinte não mereciam confiança por não refletirem a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, ou seja, foram reunidos os pressupostos para a aplicação de métodos indiretos

Acórdão do TCA, de 18/11/2003, proc. 383/03

A Fazenda Pública, não se conformando com a decisão proferida no TT de 1.ª Instância que julgou procedente a impugnação deduzida pelo contribuinte (que se dedica à *comercialização de pescado*) vem dela interpor recurso para o TCA.

Quanto aos fundamentos alegados pela AT para justificar o recurso aos métodos indiretos, no âmbito da ação inspetiva, destacam-se:

- ✓ Os movimentos da conta Caixa para a conta de Depósitos à Ordem não se encontravam suportados por documentos bancários mas por documentos internos;
- ✓ Não foi possível controlar de forma clara e inequívoca o IVA dedutível por não existirem diários e contas correntes. A conferência teria de ser feita documento a documento, o que não só era moroso, como também ineficaz;

⁶⁵ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes.

⁶⁶ Cfr. GUERREIRO, A. B. Lima *Lei Geral Tributária – Anotada*, Rei dos Livros, 2000 Lisboa e NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2003, Coimbra.

- ✓ O registo de compras foi sempre superior às vendas originando, por conseguinte, um permanente crédito de imposto e conduzindo a que as existências finais tivessem sido apuradas artificialmente a fim de evitar prejuízos;
- ✓ O contribuinte vendeu mercadorias a terceiros a preços de custo com vista à obtenção de um "rappel" que não foi contabilizado.

Neste processo os Juízes do TCA apoiaram a sua decisão nos seguintes argumentos:

- ✓ Relativamente à inexistência de documentos externos para suportar os movimentos das contas de Caixa e Depósitos à Ordem, o contribuinte veio juntar aos autos alguns extratos bancários, alegando a sua apresentação tardia, por estes não lhe terem sido solicitados pela técnica da AT. Acrescenta ainda que, no âmbito do procedimento inspetivo, a mesma apenas se limitou, à consulta da documentação existente no gabinete que organizava a sua contabilidade, sem questionar os representantes legais, para justificar eventuais anomalias detetadas.
- ✓ No que respeita ao IVA dedutível, o relatório da AT para além de lacónico sofre de alguma contrariedade, pelo menos aparente, uma vez que, por um lado, afirma, que o controlo do IVA pressupunha a conferência por documento, dando a entender da sua possibilidade, ainda que morosa e por outro, refere que essa eventual conferência sempre se revelaria "ineficaz".
- ✓ A justificação de que o controlo documento a documento se apresentaria muito morosa, não colhe enquanto argumento. É que, ao contrário do que afirma, tal se impunha necessariamente à AT, e, por consequência, aos agentes encarregues da fiscalização, uma vez que o recurso aos métodos indiretos não funciona como um castigo ou uma punição aos contribuintes que dificultam a vida à AT, por não terem a contabilidade e a respetiva documentação organizada.
- ✓ No entanto, também neste caso se veio a verificar que as aludidas contas correntes existiam e foram juntas aos autos, sem que a recorrente nada tenha dito a este propósito. Posto isto, conclui-se que a AT não diligenciou de indagar, como lhe competia, a existência da documentação em causa.
- ✓ Quanto ao facto das compras se apresentarem superiores às vendas, tal facto, por si só, não justifica a aplicação de métodos indiretos, seja porque não se vislumbra que, em si mesmo, não possa corresponder à realidade, seja porque,

não correspondendo à realidade, se revele impossibilitante do apuramento da matéria tributável do exercício de forma direta.

- ✓ Já quanto ao "rappel" e sem embargo da anormalidade abstrata que é uma empresa vender a uma terceira, mercadoria a preço de custo, sem qualquer justificação cabal, por ser algo contrário ao desiderato lucrativo do exercício da atividade comercial, a verdade é que no caso em apreço se fica sem saber se tal justificação existe ou não, já que o contribuinte não foi questionado sobre tal, tendo esta conclusão resultado de um mero e pessoal juízo da AT.

Deste modo, foi considerado pelo TCA não terem sido reunidos pela AT os pressupostos legitimadores do recurso à avaliação indireta e, em consequência, foi negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida.

Acórdão do TCA, de 11/05/2004, proc. 1 147/98

O contribuinte que exerce a atividade de construção de edifícios para venda, recorre para o TCA da sentença proferida no TT de 1ª Instância que julgou improcedente a impugnação que em tempo havia deduzido. As suas alegações estão sustentadas, essencialmente, nos seguintes argumentos:

- ✓ A sentença do Tribunal de 1ª Instância não está devidamente fundamentada e a fixação dos factos provados e não provados não se alicerçou na prova documental e testemunhal produzida;
- ✓ As testemunhas demonstraram possuir conhecimento direto dos factos, depuseram com isenção e contribuíram com o seu depoimento para comprovar os factos expostos.

À data em que foi levado a cabo o procedimento inspetivo, a AT invocou as seguintes razões para o recurso à metodologia indireta:

- ✓ Dificuldades em proceder ao controlo financeiro da empresa, porquanto:
 - Não foram elaboradas folhas de apuramento dos saldos diários de caixa, sendo frequente as entradas e saídas de numerários para acertar saldos existentes nas contas de clientes;
 - As contas de clientes foram creditadas sem existir documento financeiro de suporte;

- Verificaram-se divergências entre as condições constantes dos contratos promessa de compra e venda de apartamentos e os registos efetuados pelo contribuinte;
- Em alguns casos foi efetuada a transferência da propriedade dos lotes de terreno sem qualquer importância recebida pela transação.
- ✓ Margens brutas de vendas negativas quer no que respeita aos apartamentos quer no que respeita aos imóveis;
- ✓ Os valores obtidos através da prospeção efetuada pela AT divergiram significativamente dos valores declarados pelo contribuinte.

Na sua decisão os Juízes do TCA aduziram, entre outros, os seguintes fundamentos:

- ✓ Não basta ao contribuinte produzir contraprova, isto é, provar factos destinados a tornar duvidosos os pressupostos enunciados pela AT, porquanto, tendo-se operado uma verdadeira inversão material do ónus da prova, foi a ele que, materialmente, passou a competir o ónus de demonstrar que a realidade é distinta da que é afirmada pela AT. Ou seja, compete-lhe provar, que a contabilidade reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, ou que, embora não o refletindo, é perfeitamente possível apurar o real lucro tributável através dos elementos dessa contabilidade.
- ✓ Ora, no caso em apreço o contribuinte não logrou confirmar a ocorrência das deficiências relacionadas com o controlo financeiro da empresa, ainda que estas deficiências, não tenham constituído, por si só, razão para a aplicação de métodos indiretos, já que estas apenas foram enunciadas para explicitar o motivo pelo qual a AT considerava impossível apreciar com fiabilidade o seu volume de negócios. Na verdade, estas situações são, à luz da prática, normalmente, propiciadoras da prática de irregularidades fiscais e visam impedir o controlo claro e inequívoco do lucro tributável e obstruir, consequentemente, o conhecimento das reais operações efetuadas. No entanto, foi a partir destas deficiências que a AT iniciou a sua investigação e colheu os verdadeiros elementos indiciadores de que a contabilidade não espelhava com fidelidade a realidade económica do contribuinte, nomeadamente, pelos seguintes motivos:
 - as margens de comercialização (tanto dos apartamentos como dos lotes) eram negativas;

- os valores reais dos preços dos imóveis obtidos através da prospeção efetuada pelos serviços de fiscalização divergiam, de forma significativa, dos valores declarados pelo contribuinte.
- ✓ Quanto ao depoimento das testemunhas inquiridas, os Juízes referiram que, em grande parte, este assentou em considerações pessoais, desapoizadas de quaisquer elementos documentais ou periciais que as amparassem. Pelo que, na ausência de outros elementos probatórios, este depoimento não foi considerado suscetível de pôr em crise o afirmado pela AT.

Em síntese, os Juízes do TCA consideraram que a AT enunciou factos objetivos e concretos indiciadores de que os elementos contabilísticos do contribuinte não mereciam confiança, por não refletirem a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido e que os mesmos inviabilizavam o apuramento, de forma clara e inequívoca, do real lucro tributável. O que equivale a dizer que foram reunidos os pressupostos para a aplicação de métodos indiretos. Em consequência, foi negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida.

4.3. Indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica

Este terceiro pressuposto⁶⁷ representa mais uma tentativa de alargamento das situações permissivas da adoção da avaliação indireta.

Neste caso não estamos perante a inexistência ou defeitos formais da contabilidade, mas em face de verdadeiros defeitos substanciais da mesma, traduzidos no facto de serem apresentados valores que, embora formalmente possam estar corretos, se afastam, para menos e, sem razão justificada, dos indicadores objetivos de base técnico-científica.

O desenvolvimento desta forma de determinação indireta da matéria tributável encontra-se estabelecido no artº 89º da LGT, prevendo no nº 2, que estes indicadores sejam, anualmente, definidos pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais. Quanto à natureza, os indicadores em causa podem consistir em margens de lucro ou taxas rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da atividade, sejam manifestamente inferiores às normais do

⁶⁷ Cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 87º da LGT

exercício da atividade e possam, por isso, constituir fatores de distorção da concorrência.

A aplicação da metodologia indireta com base neste pressuposto apenas poderá ocorrer, caso o contribuinte não apresente na declaração que serve de suporte à liquidação (excluindo os três primeiros anos de exercício da atividade), razões justificativas para o afastamento percentual a seguir indicado⁶⁸:

- ✓ 30%, para menos, num ano, da matéria tributável por si declarada em relação à que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos ou;
- ✓ 15%, para menos, durante três anos consecutivos, da matéria tributável por si declarada em relação à que resultaria da aplicação desses mesmos indicadores objetivos.

Nestes casos, a determinação da matéria tributável por via indireta traduz-se na aplicação dos referidos indicadores, conforme decorre do n.º 2 do art.º 90.º da LGT.

Relativamente a esta situação permissiva do recurso à avaliação indireta cumpre destacar dois aspetos particulares:

- ✓ O *primeiro* tem a ver com o facto de, nos casos de aplicação de métodos indiretos com base nos indicadores objetivos da atividade, o prazo de caducidade ser de três anos, ao contrário da generalidade das situações em que o prazo são quatro anos⁶⁹;
- ✓ O *segundo* tem a ver com o facto desta forma de tributação indireta ter sido introduzida pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro e, passados, quase 15 anos, não foram ainda publicados os “famigerados” indicadores objetivos de base técnico-científica, revelando, pelo menos, alguma falta de convicção quanto aos efeitos que poderiam resultar da sua aplicação.

⁶⁸ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

⁶⁹ Cfr. o n.º 2 do art.º 45.º da LGT

4.4. Manifestações de fortuna

O quarto pressuposto⁷⁰ que permite o recurso à tributação por métodos indiretos está associado às denominadas “manifestações de fortuna” e reporta-se à tributação dos rendimentos enquadrados em IRS.

A criação de mecanismos de controlo das alterações de fortuna dos contribuintes, comum noutros países europeus, traduz mais um instrumento legal ao dispor da AT para prosseguir uma maior equidade fiscal.

Na verdade, este regime permite à AT confrontar os contribuintes com a informação que eles próprios fornecem, ultrapassando-se assim, nos casos previstos, o problema do ónus da prova que impende sobre a AT, na aplicação dos métodos indiretos.

Assim, com a transferência para o contribuinte do dever de declarar os bens que possui e de justificar as alterações significativas do seu património, possibilita-se uma atuação mais eficaz à AT⁷¹.

Pela primeira vez o legislador criou presunções tipificadas de rendimento para quem possua bens de determinado valor. Por conseguinte, sempre que se verifiquem desvios injustificados a esses valores, o contribuinte ficará sujeito à aplicação da tributação indireta dos seus rendimentos, sem maior necessidade de justificação.

As manifestações de fortuna que constam no artº 89º-A são as seguintes:

- ✓ Imóveis com valor de aquisição igual ou superior a € 250 000;
- ✓ Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10 000;
- ✓ Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25 000;
- ✓ Aeronaves de turismo;
- ✓ Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000.

Perante as referidas manifestações de fortuna, presume-se que o contribuinte seja titular do seguinte rendimento padrão⁷²:

⁷⁰ Cfr. alínea d) do n.º 1 do artº 87º da LGT

⁷¹ Cfr. NETO, Serena Cabrito, *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, 2004, Coimbra.

⁷² Cfr. o n.º 2 do artº 89º-A da LGT, na aplicação do rendimento padrão tomam-se em consideração: (a) os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo

- ✓ 20% do valor de aquisição do imóvel;
- ✓ 50% do valor do automóvel ligeiro de passageiros, no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes;
- ✓ Valor do barco de recreio no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes;
- ✓ Valor da aeronave de turismo no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes;
- ✓ 50 % do valor anual dos suprimentos e empréstimos.

Verificada alguma das situações antes referidas, pode a AT adotar a metodologia indireta desde que o contribuinte esteja em falta com a declaração de rendimentos ou, existindo, se verifique uma desproporção superior a 50% para menos, em relação ao rendimento padrão referido.

Cabe, então, ao contribuinte a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas⁷³.

Nos casos em que a AT recorrer a esta tributação indireta considera-se que o contribuinte auferiu o rendimento padrão, ou montante superior, caso haja indícios fundados nesse sentido. Em ambos os casos, a quantia apurada será objeto de tributação em sede de IRS na categoria G⁷⁴. O rendimento assim apurado será englobado na totalidade, não sendo passível de qualquer dedução.

Quanto à competência para a decisão de avaliação da matéria tributável com base no método indireto, esta é do Diretor de Finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação⁷⁵.

Acrescente-se ainda que a decisão de avaliação da matéria tributável pelo método indireto em análise, constitui um ato destacável para efeitos de impugnação contenciosa, sendo passível de recurso direto para o tribunal tributário, com efeito

agregado familiar; (b) os bens de que frua no ano em causa, o sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, direta ou indiretamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respetivo e (c) os suprimentos e empréstimos efetuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.

⁷³ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

⁷⁴ Cfr. alínea d) do n.º 1 do art.º 9.º do CIRS.

⁷⁵ Cfr. o n.º 6 do art.º 89.º-A da LGT.

suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo, em consequência, aplicável o procedimento de revisão previsto no artº 91º da LGT⁷⁶.

Seguidamente vou apresentar uma decisão judicial relativa às manifestações de fortuna em que o contribuinte viu a sua posição ser conseguida.

Acórdão do STA, de 11/07/2012, proc. 0668/12

A DF Lisboa inconformada com a sentença do TAF do Funchal que julgou parcialmente procedente o recurso que o sujeito passivo interpôs contra a decisão, proferida em 5/3/2012, pelo Diretor de Finanças de Lisboa, que lhe fixou, nos termos do artigo 89.º-A da LGT, por métodos indiretos, o rendimento líquido a tributar em sede de IRS do ano de 2008, no montante de € 247.529,12, veio interpor recurso para o STA apresentando as seguintes alegações:

- ✓ A AT detetou que o sujeito passivo no exercício de 2007, declarou um valor nulo de rendimento líquido e adquiriu um imóvel, pelo preço de € 195.000,00. De igual modo, no exercício de 2008, declarou um valor nulo de rendimento líquido e adquiriu um imóvel pelo montante de €600.000,00.
- ✓ O Sujeito passivo foi notificado para comprovar a fonte dos meios financeiros aplicados naquelas aquisições e este confirmou o valor do rendimento declarado, mas não confirmou na totalidade a fonte das manifestações de fortuna.
- ✓ Pelo que se encontram reunidas as condições legais para, de acordo e nos termos previstos no n.º 4 do art.º 89º-A da LGT, se procederá à fixação de rendimento tributável no montante de € 247.529,12 a enquadrar como rendimento da categoria G.
- ✓ De harmonia com o estabelecido no n.ºs 1, 5 e 6 do artigo 89º-A da LGT e no art.º 45.º do CPPT e art.º 60.º do RCPIT, foi o sujeito passivo notificado nos termos do n.º 3 do art.º 89º-A da LGT, para obstar ao procedimento de fixação desse rendimento tributável fazendo prova de que corresponde à realidade a sua situação tributária e fazendo prova de que é outra a fonte das manifestações de fortuna.

⁷⁶ Cfr. nº 7 do art.º 89º-A da LGT e CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e SOUSA, Jorge Lopes.

- ✓ Assim, porque no decurso do procedimento inspetivo, não fez a prova exigida no ponto anterior, procedeu-se á fixação do rendimento coletável de Imposto sobre o IRS no ano de 2008 no montante de €247.529,12.
- ✓ A decisão de avaliação indireta tem por base os factos, motivos e fundamentos constantes no Relatório/Conclusões, tendo os valores sido fixados de acordo com os critérios e cálculos mencionados no referido Relatório. (...)”.

A questão que a DF de Lisboa coloca à apreciação deste Tribunal é a de saber se a sentença do TAF do Funchal incorreu em erro de julgamento quanto à interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT, ao concluir que a decisão da Administração Tributária enferma de excesso de quantificação da matéria coletável por não ter tomado em consideração os montantes obtidos por crédito bancário que justificam parcialmente as manifestações de fortuna evidenciadas com a aquisição dos dois imóveis.

A decisão proferida em 1ª instância deu como provada a seguinte matéria de facto:

- ✓ Em 17-08-2007, o sujeito passivo celebrou no Cartório Notarial da Amadora, escritura de aquisição do prédio urbano, pelo preço de € 195.000,00 e contraiu um mútuo no valor de € 193.000,00.
- ✓ Em 16-12-2008, o sujeito passivo celebrou no Cartório Notarial de (...) escritura de aquisição do prédio urbano pelo preço de € 700.000,00 e contraiu um no valor de € 600.000,00.
- ✓ A Direção de Finanças de Lisboa notificou o assujeito passivo para prestar esclarecimentos e apresentar elementos relativos à sua situação tributária relativa às aquisições dos imóveis adquiridos em 17/08/2007 e 16/12/2008, considerado como uma manifestação de fortuna.
- ✓ Em 24/01/2012, a Direção de Finanças de Lisboa, remeteu ao sujeito passivo notificação para este exercer o direito de participação na decisão, na modalidade de audição prévia, sobre o projeto de decisão de aplicação de métodos indiretos para a determinação do rendimento sujeito a IRS.
- ✓ Em 05/03/2012, a Direção de Finanças de Lisboa, enviou ao sujeito passivo, de harmonia com o disposto no art.º 77.º da LGT e no artº 62.º RCPIT, Relatório/Conclusões das correções resultantes da ação de inspeção interna, e da decisão de aplicação de métodos indiretos para a determinação do

rendimento sujeito a IRS respeitante ao ano de 2008, nos termos a seguir descritos:

- De acordo com o disposto na alínea d) do n.º 1 do artº 87º da LGT, há lugar à avaliação indireta no caso de os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo.

Por sua vez, a decisão dos juízes do STA é sintetizada nos seguintes fundamentos:

- ✓ Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou parcialmente procedente o recurso judicial deduzido pelo sujeito passivo contra a decisão do Diretor de Finanças de Lisboa que lhe fixou, nos termos do artigo 89.º-A da LGT, por métodos indiretos, o rendimento líquido em sede de IRS do ano de 2008 no montante de €247.529,12.
- ✓ A sentença recorrida, na linha do entendimento constante do acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 19 de Maio de 2010, no processo n.º 0734/09, considerou que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indireta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método. E não tendo a AT efetuado a dedução dos elevadíssimos montantes justificados pelo contribuinte, há, nessa medida, excesso de quantificação.
- ✓ Como se deixou explicado na sentença, (...) o montante das aquisições efetuadas deve servir para identificar a existência de sinais exteriores de riqueza e, enquanto tal, servir de base ao procedimento de tributação por manifestações de fortuna previsto no art.º 89º-A, o que aliás, não suscita discordância quer doutrinal quer jurisprudencial.
- ✓ Como refere a AT, uma realidade é o valor de aquisição das manifestações de fortuna evidenciadas, e outra realidade é o rendimento padrão, que a lei presume e fixa em 20% apenas daquele valor de aquisição. Esta presunção legal de rendimento padrão, para efeitos de rendimento tributável, é claramente uma presunção juris tantum, ilidível.
- ✓ E sendo a avaliação indireta uma forma de tributação de carácter excecional, a ela apenas se pode proceder quando não seja viável a determinação da matéria tributável por meio da avaliação direta, seja por falta de elementos para se operar com esta, seja por existirem razões para suspeitar que o valor a que

conduz a aplicação dos métodos de avaliação direta não é a matéria tributável real, pretendendo-se, sempre, aproximar esta tributação por presunção da realidade tributária.

- ✓ No caso em presença, foi considerado o montante de 247.529,12€ valor correspondente ao rendimento padrão calculado nos termos da tabela do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT sem atender à justificação parcial do recorrente quanto á fonte da manifestação de fortuna.
- ✓ Sendo que, quanto ao imóvel adquirido em 2007 por € 195.000,00 está parcialmente justificado pelo empréstimo no montante de € 193.000,00, subsistindo uma diferença não justificada de € 2.000,00, sendo este o valor a considerar para efeitos de tributação. Quanto ao imóvel adquirido em 2008 por € 700.000,00 estão justificados € 600.000,00 pelo empréstimo contraído, pelo que haverão de ser considerados apenas 20% de € 100.000, ou seja € 20.0000.

Em suma, o que acima se deixou exposto, conduz à conclusão de que, para o caso aqui em apreço, a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indireta previsto no art.º 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, sob pena duma discriminação qualitativa e quantitativa ofensiva do princípio da capacidade contributiva e contrária aos objetivos consagrados nos artigos 5.º e 7.º da LGT.

Assim, deve entender-se que a quantificação do rendimento tributável do recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzido do montante do empréstimo bancário que demonstrou ter efetuado para a aquisição do imóvel em questão, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação, sob pena de estarmos perante uma tributação em que estaria de todo ausente o critério da capacidade contributiva.

No caso presente, porém, não se questiona a verificação dos pressupostos legais para essa avaliação indireta do rendimento tributável dos recorridos. Aliás, evidenciada a aquisição, pelos recorridos, de imóveis com valor de aquisição superior a 249.398,95€, quando declararam rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (fixado em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do nº

4 do art. 89º-A da LGT), têm de considerar-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indireta do seu rendimento tributável.

Não pode, pois, deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso dessa quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa ou presume, na medida em que logrou demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna e esse montante não está sujeito a declaração e tributação como rendimento para efeitos de IRS.

Impedir o contribuinte de fazer essa prova ou defender que não se pode dar qualquer relevância à demonstração da proveniência parcial do rendimento utilizado na manifestação da fortuna, argumentando que a quantificação tem, necessariamente, de ser aquela que resulta da aplicação de um critério estritamente legal e que parte de uma ficção ou presunção de um determinado rendimento sujeito a tributação (rendimento padrão), constituiria, desde logo, uma clara e direta violação do artigo 73º da LGT, pois que sendo a situação em apreço uma daquelas que bule com a incidência objetiva de IRS, há que dar à parte desfavorecida com esta presunção a possibilidade de a ilidir, mediante prova em contrário (nº 2 do artigo 350º do Código Civil).

Acresce que a solução a que conduziria o não relevo da justificação parcial da manifestação de fortuna, levaria a tributar de forma igual situações diversas e para as quais a Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.

De facto, mal se compreenderia, à luz dos referidos princípios, que, perante contribuintes relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais do recurso à avaliação indireta por “sinais exteriores de riqueza” e que tivessem adquirido imóveis de valor idêntico, o contribuinte que nada justificou fosse tributado em sede de categoria G de IRS por montante exatamente igual ao contribuinte que justificou que parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial não justificado lhe adveio do recurso a um empréstimo bancário, crescendo, ainda que o montante obtido por via do empréstimo bancário acabaria também por ser tributado, não obstante tratar-se comprovadamente de montante não sujeito a tributação em sede de IRS.»

Ora, a interpretação sustentada, no caso presente, pela recorrente Fazenda Pública, conduziria, inevitavelmente, a um tratamento grosseiramente igualitário de situações diversas e bem assim autorizaria e validaria «a tributação de rendimentos que, comprovadamente, não estão sujeitos a tributação em sede de IRS, razões pelas quais deve ser rejeitada sob pena de afronta aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais (Cfr., o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 348/97, de 29 de Abril de 1997, que julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da Constituição, a norma do § 2 do artigo 14º do Código do Imposto de Capitais, na parte em que não permite a elisão de onerosidade dos mútuos efetuados pelas sociedades a favor dos respetivos sócios e respetiva anotação de CASALTA NABAIS, que convoca também o princípio da capacidade contributiva para defesa de que a predita norma também é inconstitucional em si mesma, na medida em que permite a tributação de situações sem qualquer suporte na capacidade contributiva - «Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva: Acórdão nº 348/97, processo nº 63/96», Fisco, nº 84/85, Setembro/Outubro 1998, ano IX, pp. 85/95).

Tenha-se finalmente em conta que a natureza subsidiária da avaliação indireta (artigo 85º, nº 1 da LGT) - de que, ao menos na perspetiva do legislador (cfr. a alínea d) do nº 1 do artigo 87º da LGT), a avaliação por sinais exteriores de riqueza comunga -, e bem assim a regra segundo a qual à avaliação direta se aplicam, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação direta (artigo 85º nº 2 da LGT) parecem igualmente militar no sentido de que a justificação parcial feita pelo contribuinte do acréscimo patrimonial há-de refletir-se na fixação do rendimento a sujeitar a imposto, tanto mais que o nº 4 do artigo 89º-A da LGT expressamente admite o afastamento da tributação do montante determinado pelo “rendimento padrão” quando existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o que permite afirmar o carácter supletivo do recurso ao rendimento padrão, ao menos na perspetiva da Administração tributária.

Ora, se assim é para a AT, perante meros indícios, embora fundados e consonantes com critérios legalmente definidos, não se vê que deva ser de outro modo quando a situação seja a inversa e o contribuinte disso faça prova.

É que, julgamos que também no plano procedimental tributário, o princípio do Estado de Direito Democrático (artigo 2º da Constituição da República) postula esse justo

equilíbrio, essa paridade de posições jurídicas recíprocas, nas situações em que não se vislumbra que um interesse público de especial relevo imponha solução diversa (cfr., sobre o tema em geral, PEDRO MACHETE, Estado de Direito Democrático e Administração Paritária, Coimbra, Almedina, 2007).

Diga-se finalmente que a solução propugnada é a sustentada pela mais recente doutrina que ex professo tratou a questão (cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, A Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável, Coimbra, Almedina, Abril 2010, pp. 301/305), o que não deve deixar de ser salientado.

Os argumentos supra expostos conduzem, assim, a que se entenda que a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indireta previsto no artigo 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzido do montante do empréstimo bancário que demonstrou ter efetuado para a aquisição do imóvel em questão, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.».

Acolhemos inteiramente esta fundamentação, que, como dissemos, subscrevemos e não vemos que na alegação da recorrente sejam aduzidas razões legais que infirmem decisivamente tal interpretação.

Na verdade, alega a recorrente, por um lado, não ser aceitável o argumento que se reporta à proibição de presunções legais absolutas de rendimentos, derivada do princípio da capacidade contributiva (art. 73º da LGT) dado que tal comparação é excessiva porquanto face ao disposto nos nºs. 3 e 4 do art. 89º-A, não se vê como possa ser equiparada a tributação indireta ali prevista a uma presunção absoluta de capacidade contributiva, sendo que incorporando o procedimento uma etapa dedicada à prova da veracidade dos rendimentos declarados, seja pela sua declaração efetiva ou pela inexistência de obrigação legal de os declarar (por não sujeição a tributação ou pela ausência de obrigação declarativa) e emergindo a tributação indireta apenas na ausência dessa prova, não é rigorosa a assimilação a uma presunção absoluta de capacidade contributiva.

Mas, com o devido respeito, não se nos afigura que possa proceder esta argumentação.

Desde logo porque, como aponta o citado aresto acima parcialmente transcrito, é de entender que as normas previstas no nº 4 do art. 89º-A da LGT são «nesta segunda fase (em que em causa está a determinação e quantificação do rendimento sujeito a IRS), normas de incidência objetiva de IRS, integrantes da norma contida na alínea d) do nº 1 do artigo 9º do respetivo Código», devendo destacar-se, como aponta João Sérgio Ribeiro, a necessidade de afastar as *«presunções absolutas em matéria de incidência, como é claramente a determinação da matéria tributável. Com efeito, a determinação desta enquanto expressão quantitativa do facto tributário - através da consideração dos preceitos que definem a realidade a medir (rendimento), da unidade de medida (valor monetário), e dos próprios critérios jurídicos a que deva obedecer a medição - concorre indubitavelmente para a delimitação da incidência do imposto.»*(*Manifestações de Fortuna e Afastamento Parcial Da Presunção De Rendimento*, Comentário ao acórdão do STA de 19 de Maio – processo nº 0734/09, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, Número 3, Setembro de 2010, pp. 367 a 374.)

E, com efeito, apesar da interligação existente entre os mecanismos da avaliação indireta e das manifestações de fortuna, trata-se de mecanismos distintos e independentes, tendo estas últimas um carácter residual dado que, como acentua o mesmo autor, *«para se qualificar um determinado rendimento como acréscimo patrimonial não justificado, é imperativo desconhecer-se a natureza da fonte desse rendimento. Assim sendo, sempre que a fonte do rendimento é identificada, deixamos de estar no âmbito das manifestações de fortuna. Podemos ainda estar no domínio da avaliação indireta propriamente dita, se estiver em causa um rendimento de determinada categoria do IRS, cuja declaração tenha sido defraudada, mas não no domínio das manifestações de fortuna, que, repita-se, pressupõem o desconhecimento da fonte do rendimento.»*.

Ora, esta natureza residual reforça a necessidade de permitir a ilusão, ainda que parcial, da presunção de um determinado rendimento à luz do mecanismo das manifestações de fortuna. Como nos parece claro, se o sujeito passivo demonstra, ainda que parcialmente, a origem do rendimento que lhe é imputado, não mais se pode, face ao recorte residual do mecanismo em causa, sustentar a sua aplicação,

pelo menos no que respeita a essa parcela, uma vez que a fonte do rendimento passa a ser conhecida.

Entendemos que essa ilisão da presunção em que assenta o mecanismo das manifestações de fortuna pode decorrer quer da ação do sujeito passivo, demonstrando a origem do rendimento, quer através da ação da própria administração em sede de avaliação indireta, por ocasião da aplicação dos elementos constantes do art. 90º da LGT. Aliás, é por isso mesmo que à luz do artigo 89º A, nº 4, quando através da avaliação indireta se determina um rendimento superior ao que decorre da aplicação do mecanismo das manifestações de fortuna, aquele deve prevalecer sobre este. Isso explica-se pelo facto de, por ser possível aplicar a avaliação indireta e os elementos do artigo 90º, se conhecer a origem do rendimento, caindo, por consequência, os requisitos de aplicação das manifestações de fortuna que implicam necessariamente, como já, com um certa insistência, se salientou, o desconhecimento da fonte do rendimento.

E no sentido da aplicação, no caso, da proibição da citada presunção legal absoluta de rendimentos também se pronuncia Casalta Nabais, em anotação ao citado acórdão do Pleno do STA, de 19/5/2010, ao afirmar que *«A consideração como rendimento dessa parte da manifestação de fortuna significa que a presunção de rendimento em causa não seria suscetível de ser afastada, o que viola o disposto no art. 73º da LGT que impõe o carácter relativo às presunções respeitantes à incidência tributária. Pois, tendo a presunção de rendimento concernente à parte da manifestação de fortuna suportada pela contração do empréstimo bancário sido efetiva e eficazmente afastada pelo contribuinte, insistir na tributação em IRS desse rendimento presumido briga diretamente com aquela norma legal»* (Anotação ao acórdão do STA, de 19/5/2010, Processo nº 0734/09, in Revista de Legislação e de Jurisprudência, Ano 139º, Julho-Agosto de 2010, Nº 3963, pp. 357 a 372.)

Acresce que, para os efeitos previstos no mencionado art. 73º e no art. 64º do CPPT, deve entender-se, como também aponta o Cons. Jorge de Sousa (Cfr. CPPT, Anotado e Comentado, I Vol., 6ª ed., 2011, anotações 2 e 3 e 5 ao art. 64º, pp. 585 a 591. Sobre esta matéria, cfr. também Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª ed., p 126 e Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, volume II, p. 56, citados no local indicado.) que a referência a normas de incidência é utilizada na aceção lata (as que «definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma

obrigação») e não apenas na aceção mais restrita (normas que indicam o sujeito passivo e a definição da matéria coletável, sem abranger a sua determinação).

E porque as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas mas «também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objetiva», quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores, é de entender que «... as normas que ficionam valores para efeitos de determinar a medida dos rendimentos contêm presunções implícitas, já que não se pode aceitar, à face do princípio constitucional da igualdade, que se queiram tributar rendimentos inexistentes; por isso, as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas na lei no pressuposto de que correspondem à realidade os valores determinados por via de presunção. (...) Pode tributar-se com base em ficções de rendimentos, quando a lei os presume, mas só se pode fazê-lo porque se presume que os valores dos rendimentos ficcionados são os que correspondem à realidade, admitindo-se «sempre» a prova de que há dissonância entre os rendimentos ficcionados e a realidade.» (...).

No caso vertente, também o sujeito passivo logrou provar que contraiu dois empréstimos bancários, nos montantes de 193.000 € e de 600.000 €, que destinou à aquisição dos imóveis em causa, pelos preços de 195.000 € e de 700.000 €, respetivamente, como resulta das alíneas A) e G) da matéria de facto provada nos autos.

Nesta circunstância, bem decidiu a sentença recorrida ao concluir que existiu, nesta parte, excesso na quantificação da matéria tributável, determinando a sua redução à medida dos valores indiciadores da manifestação de fortuna que não foram justificados, não merecendo, por isso, qualquer censura.

Improcedem, por conseguinte, todas as conclusões do recurso.

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

4.5. Resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais

O quinto pressuposto⁷⁷ que possibilita à AT o recurso à avaliação indireta não será estranha ao número significativo de contribuintes que apresentam resultados negativos ou nulos e que por este motivo constituem indícios sérios de que as correspondentes declarações de rendimentos não têm aderência à realidade.

À data em que esta alínea foi introduzida na LGT foi dirigida, desde logo, para fazer face às práticas continuadas e injustificadas de apresentação de prejuízos por parte dos profissionais liberais e dos empresários em nome individual.

Esta medida parte do pressuposto que se esta postura acontece, é porque os contribuintes:

- ✓ Ou não têm aptidão para o exercício da atividade, devendo por isso introduzir-se um fator de responsabilização;
- ✓ Ou estão a faltar à verdade declarativa, justificando-se, assim, o recurso à avaliação indireta⁷⁸.

A aplicação deste método de avaliação apenas pode ocorrer, a partir do quarto ano do exercício de atividade. Ultrapassada esta condicionante, relevam os resultados tributáveis nulos ou negativos obtidos durante três anos consecutivos, ou durante três anos num período de cinco.

4.6. Acréscimos patrimoniais injustificados

O sexto pressuposto⁷⁹ que permite o recurso à metodologia indireta foi aditado pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano 2005.

Esta norma, apesar das características similares com as manifestações de fortuna reveste algumas particularidades.

⁷⁷ Cfr. alínea e) do n.º 1 do artº 87º da LGT - Aditada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

⁷⁸ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

⁷⁹ Cfr. alínea f) do n.º 1 do artº 87º da LGT

Assim, enquanto as manifestações de fortuna se traduzem num *método substitutivo*, através do qual a AT se substitui ao contribuinte, confrontando o rendimento declarado com o rendimento padrão tipificado na lei.

Os acréscimos de património⁸⁰ traduzem-se num *método complementar* ao dispor da AT, através do qual se compara o rendimento declarado com o acréscimo de património ou os consumos evidenciados, não tipificados na lei.

Neste cenário, quando se verifique uma divergência não justificada, de, pelo menos, um terço, entre os rendimentos declarados e quaisquer acréscimos de património ou consumo evidenciado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, considera-se rendimento da categoria G de IRS a diferença entre o acréscimo de património ou consumo evidenciados e os rendimentos declarados relativamente ao mesmo período.

5. CONDICIONANTES À SUA APLICAÇÃO

Como já foi dito, o legislador definiu como regra a avaliação direta na determinação da matéria tributável, em detrimento da avaliação indireta, cuja utilização subsidiária, apenas poderá ocorrer nos casos expressamente consagrados na lei.

Apresentam-se a seguir algumas condicionantes na aplicação da avaliação indireta, ou seja, do princípio legalmente constituído da tributação pelo lucro real.

5.1. O sigilo bancário

Os sistemas fiscais mais modernos em que a tributação do rendimento ou do consumo assenta na cooperação do contribuinte têm como condição de funcionamento eficaz e de distribuição equitativa da carga fiscal, um sistema de controlo administrativo suportado na verificação das declarações com base em informações de natureza financeira⁸¹.

Neste contexto, a delimitação dos poderes da AT perante as instituições financeiras, quanto à obtenção de informação relevante para aferir do grau de cumprimento dos deveres fiscais e da veracidade das declarações, constitui um dos aspetos

⁸⁰ Cfr. artigo 89-A da LGT.

⁸¹ Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, *Situação atual do sigilo bancário: a singularidade do regime português- Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra Editora, 2000, Coimbra.

diferenciadores dos diversos ordenamentos jurídicos-tributários. Distinguem-se neste campo, os países desenvolvidos e os países em vias de desenvolvimento.

Na generalidade dos países industrializados que integram a OCDE a possibilidade de controlo por parte da AT, com recurso a informação de rotina obtida junto das instituições financeiras faz parte intrínseca do sistema de gestão fiscal.

Em alguns países: como Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Nova Zelândia e França, esta questão tem sido pacificamente aceite.

Noutros países, apesar de industrializados, como a Suíça e o Luxemburgo, o sigilo bancário tem sido usado como uma forma de garantir o acesso a capitais de não residentes. Estamos perante um sigilo bancário para uso externo que em especial no caso suíço, tem sido objeto de sucessivas restrições especialmente em situações de investigação de delitos criminais⁸².

Atenta ao fenómeno relacionado com o aumento da circulação de capitais, por um lado, e às questões associadas à lavagem de dinheiro e da fraude fiscal, por outro, e bem assim, às questões relacionadas com a concorrência desleal em matéria fiscal, a OCDE, tem vindo a abordar a questão dos limites ao sigilo bancário.

Assim, uma vasta maioria dos países (com as principais resistências a virem da Suíça e do Luxemburgo) tem sido consensual ao afirmar a necessidade de utilização da informação bancária para fins fiscais.

5.1.1. O caso português

Em Portugal destacam-se três entendimentos:

- ✓ Quem considere estarmos perante o princípio “*sagrado*” da “*reserva da intimidade da vida privada*” consagrado na Constituição (artº 26º da CRP);
- ✓ Quem advogue tratar-se de um conflito potencial entre duas posições jurídicas constitucionalmente protegidas: por um lado, o direito à reserva da vida privada e familiar e por outro, o direito a uma justa repartição dos encargos públicos;

⁸² SANCHES, José Luís Saldanha, *Situação atual do sigilo bancário: a singularidade do regime português – Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra Editora, 2000, Coimbra.

- ✓ Quem entenda ser necessário acompanhar as boas práticas internacionais e que no fundo se traduzem num avanço em matéria de quebra do sigilo bancário.

A existência do sigilo bancário constitui um entrave ao apuramento da correta matéria tributária dos contribuintes incumpridores por parte da AT.

Além disso, atendendo a que a confidencialidade existente nas relações banco-cliente pode ser abusivamente utilizada para esconder atividades ilegais e para fugir à tributação, a maioria dos países que integram a OCDE, concluem que, neste contexto, as autoridades fiscais não devem ser tratadas como terceiros, devendo-lhes ser assegurado um acesso privilegiado à informação bancária com finalidades fiscais⁸³.

Na atualidade, apesar dos avanços efetuados, a AT portuguesa continua limitada no acesso à informação bancária. Informação que é considerada indispensável para detetar transações ou rendimentos não declarados pelos contribuintes.

Contra os que profetizam que uma quebra demasiado súbita do sigilo bancário estimularia a saída de capitais, a realidade mostra que este facto não tem sido decisivo na generalidade dos países europeus onde o acesso à informação bancária é mais flexível⁸⁴. Para além do mais os capitais deslocam-se, essencialmente, não em virtude do sigilo mas por causa do nível maior ou menor de tributação, apesar de em alguns casos a não tributação se juntar com o sigilo bancário para impedir a deteção de comportamentos ilícitos⁸⁵.

Para além deste aspeto, a possibilidade de acesso à informação bancária dos contribuintes por parte da AT, constitui uma condição indispensável para a tributação efetiva dos rendimentos reais, enquanto princípio constitucionalmente estabelecido. Ou seja, estando a AT, sujeita, em todas as fases do procedimento tributário, ao dever geral de investigação decorrente do princípio do inquisitório, como pode a mesma desempenhar cabalmente as suas atribuições se lhe é vedado o acesso a informação tão relevante como a oriunda das instituições financeiras? A resposta só pode ser, obviamente, negativa.

⁸³ Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, *Situação atual do sigilo bancário: a singularidade do regime português – Estudos de direito contabilístico e fiscal*, -100, Coimbra Editora, 2000, Coimbra.

⁸⁴ Cfr. Relatório da Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal.

⁸⁵ Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, *Segredo bancário e fiscal – Medidas de Combate à criminalidade organizada e económico-financeira*, Coimbra Editora, 2004, Coimbra.

Afigura-se, assim, que é perfeitamente possível compatibilizar o dever de investigação da AT com o sigilo bancário, tendo em vista a tributação do lucro real, sem com tudo isto, violar o princípio da reserva da vida privada.

5.1.2. Derrogação do sigilo bancário

5.1.2.1. No procedimento tributário

A regra vigente em matéria de sigilo bancário é que este só pode ser derogado, mediante autorização judicial, conforme determina o nº 2 do artº 63º da LGT. Esta norma admite, no entanto, expressamente, casos em que a AT pode aceder aos documentos cobertos pelo sigilo bancário sem dependência de tal autorização e que a seguir se apresentam:

- ❖ Num primeiro grupo, encontram-se os *mecanismos de informação automática* e de *controlo sistemático* de acordo com os quais⁸⁶:
 - ✓ As instituições de crédito e sociedades financeiras estão sujeitas a mecanismos de informação automática relativamente à abertura ou manutenção de contas por contribuintes cuja situação tributária não se encontra regularizada, nos termos dos nºs. 5 e 6 do art.º 64.º, ou inseridos em sectores de risco, bem como quanto às transferências transfronteiras que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais já previstos na lei, a transações comerciais ou efetuadas por entidades públicas;
 - ✓ As instituições de crédito e sociedades financeiras estão obrigadas a comunicar à Direcção-Geral dos Impostos até ao final do mês de Julho de cada ano, as transferências financeiras que tenham como destinatário entidade localizada em país, território ou região com regime de tributação privilegiada mais favorável que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais já previstos na lei ou operações efetuadas por pessoas coletivas de direito público;
 - ✓ As instituições de crédito e sociedades financeiras têm a obrigação de fornecer à administração tributária, até ao final do mês de Julho de cada ano, o valor dos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efetuados por seu intermédio, a sujeitos passivos que auferiram rendimentos

⁸⁶ Cfr. artº 63º-A da LGT.

da categoria B de IRS e de IRC, sem por qualquer forma identificar os titulares dos referidos cartões.

- ✓ As instituições de crédito e sociedades financeiras têm ainda a obrigação de fornecer, a qualquer momento a pedido do Diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou do seu substituto legal, ou do conselho diretivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P., as informações respeitantes aos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efetuados por seu intermédio, a sujeitos passivos que auferam rendimentos da categoria B de IRS e de IRC, que sejam identificados no referido pedido de informação, sem por qualquer forma identificar os titulares dos referidos cartões.
- ✓ Os sujeitos passivos de IRS são obrigados a mencionar na correspondente declaração de rendimentos a existência e a identificação de contas de depósitos ou de títulos abertas em instituição financeira não residente em território português ou em sucursal localizada fora do território português de instituição financeira residente, de que sejam titulares, beneficiários ou que estejam autorizados a movimentar.

Em rigor, não estão aqui em causa quaisquer pedidos de acesso a documentos que suportem operações bancárias (cheques, extratos, ordens de débito, etc) mas apenas a solicitação de dados respeitantes a pagamentos, que poderão ser fornecidos mediante listagem concebida para o efeito, mas sempre sem identificar os titulares dos referidos cartões (devedores das quantias em causa)⁸⁷.

❖ Num segundo grupo, encontram-se os casos em que a AT pode aceder a todas as informações ou documentos bancários *sem dependência do consentimento do titular*⁸⁸.

- ✓ Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- ✓ Quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
- ✓ Quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º;

⁸⁷ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

⁸⁸ Cfr. nº 1 do artº 63º-B da LGT.

- ✓ Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;
- ✓ Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
- ✓ Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do art.º 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta;
- ✓ Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à Administração Fiscal ou à Segurança Social.

Nesta matéria, têm sido várias as alterações que têm ocorrido. É agora ponto assente que a AT tem o poder de aceder às referidas informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos. Isto apesar das decisões deverem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo suscetíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo⁸⁹.

Deste modo, atendendo a que a evasão e a fraude fiscal constituem uma realidade que se impõe perseguir, estas medidas poderão constituir mais um importante instrumento ao dispor da AT.

- ❖ Num terceiro grupo encontram-se as situações em que a AT tem o poder de aceder diretamente aos documentos bancários, *nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte*⁹⁰.

As situações aqui enquadradas apesar de também não dependerem de autorização judicial, estão sujeitas à audição prévia do familiar ou terceiro, devem as decisões ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, serem notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, e são suscetíveis de recurso judicial com efeito suspensivo.

⁸⁹ Cfr.n.ºs. 1, 3 e 4 do artº 63º-B da LGT.

⁹⁰ Cfr.nº 2 do artº 63º-B da LGT.

Formulado o pedido de acesso à informação bancária pela AT⁹¹ podem acontecer, os seguintes cenários:

- ✓ O contribuinte fornece os dados solicitados, ficando, em princípio a questão resolvida;
- ✓ O contribuinte opõe-se ilegítimamente, podendo neste caso constituir fundamento para a aplicação de métodos indiretos;
- ✓ A instituição bancária não fornece os elementos solicitados, constituindo crime de desobediência qualificada nos termos do previsto no código penal;
- ✓ O contribuinte recorre da decisão da administração tributária de aceder aos dados bancários nos termos da alínea a) do nº 2 do artº 146 –A do CPPT (situação que será tratada no ponto seguinte).

5.1.2.2. No processo tributário

Foram referidos, anteriormente, os casos em que a AT pode, em sede administrativa, aceder à informação bancária do contribuinte, sem prévia autorização judicial.

Apresentam-se agora os casos e as diligências a seguir em sede judicial.

O CPPT estabelece dois processos tributários autónomos de derrogação do dever de sigilo bancário⁹²:

- ✓ Um, interposto pelo contribuinte nos casos em que pretende recorrer da decisão da AT de aceder a dados bancários;
- ✓ Outro, interposto pela AT nas situações em que pretende o acesso à referida informação.

Salienta-se ainda o facto de o CPPT considerar estes processos como urgentes devendo a respetiva decisão judicial ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data da apresentação do requerimento inicial.

5.1.2.2.1. Recurso interposto pelo contribuinte

As decisões da AT de acesso a documentos e informações bancárias, nos casos em que o acesso não depende de autorização judicial, são suscetíveis de recurso judicial.

⁹¹As decisões da Administração Tributária de acesso a informações e documentos bancários devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e são da competência do Diretor-geral dos Impostos ou do Diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação (cfr. nº 4 do artº 63º-B da LGT).

⁹² Cfr. alínea a) e b) do nº 2 do artº 146º-A do CPPT.

A tramitação processual do recurso interposto pelo contribuinte encontra-se prevista no artº 146 –B do CPPT. De acordo com o nº 1 deste artigo, o contribuinte que pretenda recorrer da decisão da AT que determina o acesso direto à informação bancária que lhe diga respeito, deve justificar sumariamente as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1ª Instância da área do seu domicílio fiscal.

A petição deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão administrativa. Esta petição, apesar de não obedecer a qualquer formalidade especial, deve ser acompanhada dos respetivos elementos de prova que devem revestir natureza exclusivamente documental.

Posteriormente, o Diretor-geral dos Impostos ou o Diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo são notificados para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias, a qual deve ser acompanhada dos respetivos elementos de prova.

Refira-se ainda que nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova, entretanto, obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte⁹³.

Acrescente-se também que o recurso judicial promovido pelo contribuinte tem efeitos suspensivo ou devolutivo, consoante se aplique aos casos previstos no n.º 2 ou n.º 3 do art.º 63.º-B da LGT respetivamente⁹⁴.

5.1.2.2.2. Pedido de acesso a informações bancárias

A tramitação do pedido de autorização por parte da AT encontra-se estabelecido no artº 146 –C do CPPT.

De acordo com o nº 1 do mencionado preceito legal, quando a AT pretenda aceder à informação bancária referente a familiares do contribuinte ou de terceiros com ele relacionados, pode requerer ao Tribunal Tributário de 1ª Instância da área do domicílio fiscal do visado, a respetiva autorização.

⁹³ Cfr. estabelece o nº 6 do artº 63º-B da LGT.

⁹⁴ Cfr. nº 5 do artº 63º-B da LGT.

Este pedido, à semelhança do recurso interposto pelo contribuinte, não obedece a formalidade especial devendo, no entanto, ser acompanhado pelos respetivos elementos de prova.

Posteriormente, deve o visado ser notificado para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias, a qual deve ser acompanhada de todos os elementos de prova.

5.2. O sigilo fiscal

São inúmeras as situações em que o nosso ordenamento jurídico obriga determinadas pessoas a guardar segredo relativamente a factos não públicos que tomaram conhecimento no desempenho das suas funções, impondo-lhes um verdadeiro dever de sigilo profissional⁹⁵.

É neste âmbito que podemos enquadrar o sigilo fiscal embora com contornos bem específicos.

O segredo fiscal pode ser definido como a proibição incidente sobre os membros da AT de dar conhecimento a terceiros da sua situação fiscal (e por isso patrimonial)⁹⁶.

Estamos perante dados de natureza patrimonial que podem respeitar à esfera da privacidade, mas não da intimidade.

À semelhança do referido para o sigilo bancário, a matéria do sigilo fiscal é apresentada como estando no centro de dois potenciais conflitos constitucionais:

- ✓ Por um lado, e novamente o direito à reserva da vida privada consagrado no artº 26º e,
- ✓ Por outro, o direito à informação vertido no artº 268º, ambos da CRP.

Ou seja, se é verdade que os cidadãos têm o direito a aceder aos arquivos e registos administrativos, não é menos verdade que a todos é reconhecido o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar.

⁹⁵ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

⁹⁶ Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, *Segredo bancário e fiscal – Medidas de Combate à criminalidade organizada e económico-financeira*, Coimbra Editora, 2004, Coimbra.

Nestes termos, se alguém solicitar à AT informação sobre os rendimentos auferidos por um terceiro, qual deverá ser a resposta? Deverá ao abrigo do artº 268º da CRP prestar a informação solicitada? Ou, dando cumprimento ao artº 26º, também da CRP, deverá recusá-la?

É na compatibilização destes dois direitos que reside a resposta à questão. No entanto, a prática atual e perante tão singela questão diz-nos que a AT está impedida de facultar ao interessado a resposta por ele pretendida.

Na verdade, o legislador fiscal estabelece no nº 1 do artº 64º da LGT que os dirigentes, funcionários e agentes da AT estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

Por sua vez o RCPIT no artº 22º determina que o procedimento da inspeção tributária é sigiloso, devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções.

Em caso de violação do dever de sigilo a lei reage de forma violenta, através da punição da conduta respetiva como crime⁹⁷.

No entanto, o dever de sigilo cessa em caso de⁹⁸:

- ✓ Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- ✓ Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- ✓ Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;
- ✓ Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.

⁹⁷ Cfr. artº 91º do RGIT.

⁹⁸ Cfr. nº 2 do artº 64º da LGT.

Também neste caso, se saúdam as medidas recentemente anunciadas sobre a quebra do sigilo fiscal. Na verdade, num país onde a carga fiscal atinge níveis de tributação consideráveis, não se vislumbra por que motivo é vedado ao cidadão em geral, saber se o seu semelhante cumpre ou não com as obrigações fiscais.

No caso particular dos contribuintes que exercem uma qualquer atividade económica este é, mesmo, um indicador importante na hora de contratar. Veja-se o caso das empresas que exigem à outra parte, declarações comprovativas conforme se encontram em situação regular para com a AT. Se elas próprias pudessem confirmar estes elementos que consequências daí adviriam? Certamente seriam atenuados alguns riscos de negócio.

Por outro lado, apesar de Portugal ser país com uma cultura hostil ao fisco e de tolerância para com os infratores, esta mesma cultura, inverte-se, quando nos apercebemos dos efeitos nocivos que são provocados ao nível da concorrência, por quem se encontra em situação de incumprimento com as suas obrigações fiscais.

Acresce ainda referir que, hoje em dia, em muitos sectores o exercício da respetiva atividade está condicionado à obtenção de título habilitante, como forma de credibilização e qualificação dos agentes económicos. Nestes casos, o acesso à informação é público, estando previstas penalizações fortíssimas para quem contrata com entidades não acreditadas.

Neste quadro, inexistindo motivos de natureza constitucional, por que razão continua ainda a ser vedada o acesso à informação fiscal?

Apesar de não ter sido ainda divulgada qual a informação que a AT irá disponibilizar, ela não respeitará, por certo, a informação comercial ou industrial, clientes, fornecedores, ou outra, com relevância na prossecução do negócio.

Também ao nível das garantias de segurança para os contribuintes e cidadãos em geral, não se pode ignorar que uma instituição como a Direcção-Geral dos Impostos, com uma existência que ultrapassa os 150 anos, tem sabido ser boa guardiã da informação fiscal que lhe tem sido confiada pelos contribuintes.

CAPÍTULO III - FORMALIDADES ESSENCIAIS A OBSERVAR NO PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO INDIRETA

Como anteriormente referimos, a avaliação indireta é extraordinária, excecional e subsidiária em relação à avaliação direta ou exata, sendo que a determinação da matéria tributável obedece a pressupostos métodos e critérios definidas estritamente na lei.

Está assim a AT obrigada a cumprir as regras e a dar conhecimento do seu resultado ao interessado através de institutos ou procedimentos, para que ele possa verificar se todos os atos praticados por aquela foram conforme a lei.

Neste sentido, vamos agora referir um conjunto de formalidades que o contribuinte deve ter em linha de conta.

1. Direito de Audição

O direito de audição é uma das importantes garantias não impugnatórias de que os contribuintes dispõem destacando-se o direito de participação. Tal direito significa a efetiva possibilidade de os interessados terem a faculdade de intervir no procedimento tributário, ao longo da sua execução, de participar “na formação das decisões que lhes digam respeito”.⁹⁹

Este direito de audição, materializado com a audição do contribuinte, é em alguns casos absolutamente obrigatória por parte da AT, saliente-se o procedimento do pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos (art.º 92.º n.º 1 da LGT).

Esta participação do contribuinte pode ter lugar em várias situações:

- ✓ Antes do indeferimento, total ou parcial, de pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- ✓ Antes da revogação de qualquer benefício fiscal ou ato administrativo constitutivo de direitos em matéria fiscal;
- ✓ Antes da decisão de aplicação de métodos indiretos de tributação;
- ✓ Antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.

⁹⁹ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Cimbra Editora, Coimbra, 2004.

Também pode ser dispensada nos casos em que:

- ✓ A liquidação do tributo se efetuar com base na declaração do próprio sujeito passivo; e
- ✓ Quando a decisão final do procedimento relativo a pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.¹⁰⁰

Vejamos agora um conjunto de disposições legais, doutrinárias e por fim um caso prático que demonstram a importância do direito de audição.

O art. 18º, nº 3, da LGT diz-nos que “*O sujeito passivo é a pessoa singular ... que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária*”.

E o nº 1 do art. 31º da mesma LGT refere que “*Constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária*”.

Acresce que, de acordo com o art. 65º da LGT “*Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária*”, legitimidade esta que o art. 9º do CPPT também confirma.

E a este propósito o Venerando Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo Jorge Lopes de Sousa¹⁰¹ ensina que “*Têm legitimidade no procedimento tributário os sujeitos passivos das relações tributárias (art. 65º da LGT), que são as pessoas singulares ou coletivas, os patrimónios e as organizações de facto ou de direito que estão vinculados ao cumprimento das prestações tributárias, seja como contribuintes diretos, substitutos ou responsáveis (art. 18º, nº 3, da L.G.T.)*”.

O art. 267º, nº 5, da CRP reconhece o direito de participação dos cidadãos nas decisões administrativas que a eles se refiram e das quais possam ser afetados.

Nesta linha, o art. 60º, nº 1, da LGT considera “*A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito*”.

Também o art. 45º do CPPT estabelece que:

- ✓ O procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão;

¹⁰⁰ Cfr. artº 60º da LGT.

¹⁰¹ Cfr. SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado*, 4ª Edição, 2003, Vislis Editores,

- ✓ O contribuinte é ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objetivo do procedimento.

Trata-se, pois, da consagração legal do direito de audição (ou de audiência) dos sujeitos passivos (contribuintes) antes da tomada de decisões pela AT, relativamente às quais os mesmos sujeitos passivos sejam interessados.

Sobre este direito de audição, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹⁰², em anotações ao art. 60º da LGT, ensinam o seguinte:

“No corpo do nº 1 deste art. 60º refere-se à participação dos contribuintes, que são os sujeitos passivos dos tributos.”

“Este conceito abrange a pessoa singular (...) que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária...”

“Porém, em face da consagração constitucional do direito de audiência, não se poderá deixar de reconhecer este direito a quaisquer outros intervenientes no procedimento tributário cujos direitos ou interesses possam ser afetados pela decisão do mesmo”.

“(...) Porém, reconhecendo o nº 5 do art. 267º da CRP o direito de participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que lhes disserem respeito, o que supõe uma sua intervenção procedimental anterior à decisão, parece-nos que não se poderá, sem incorrer em violação da Constituição, deixar de se reconhecer o direito de audição prévia a todos os que possam ser afetados por decisões proferidas no procedimento tributário(...)”.

“Por outro lado, a própria LGT reconhece a quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido legitimidade para intervenção no procedimento tributário, intervenção esta que deverá abranger, no mínimo, a possibilidade de exercício dos direitos constitucionalmente reconhecidos”.

“Consequentemente, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, sobre o qual o interessado não tenha tido a oportunidade de se pronunciar, por imperativo constitucional não poderá dispensar-se a audição do contribuinte antes de efetuar a liquidação”.

¹⁰² Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim e SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 4ª Edição, 2012, Encontro da Escrita Editora.

“(...) parece que este nº 3 [do art. 60º] será “materialmente inconstitucional, por afetar o conteúdo essencial do direito de audiência, constitucionalmente garantido pelo art. 267º, nº 5, da CRP e concretizado nos arts. 8º e 100º a 103º do CPA, sempre que, não se tratando de uma situação enquadrável no nº 2 deste art. 60º, a decisão não totalmente favorável ao interessado seja proferida sem que ele tenha tido oportunidade de se pronunciar sobre qualquer questão de direito apreciada na decisão ou haja realização de diligências que produzam prova sobre factos que lhe possam aproveitar e sobre os quais não tenha podido pronunciar-se”.

O Venerando Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo, Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado, que já se citou, diz:

“Aliás, em face da consagração constitucional do direito de audiência, não se poderá deixar de reconhecer este direito a quaisquer outros intervenientes no procedimento tributário cujos direitos ou interesses possam ser afetados pela decisão que nele pode ser tomada”.

“A falta de apreciação dos novos elementos factuais ou jurídicos invocados pelos interessados constituirá vício de forma por deficiência de fundamentação, suscetível de levar à anulação da decisão do procedimento”.

Importa ainda frisar que o nº 1 do art.º. 36º do CPPT preceitua que “Os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados”.

Assim, do que se acabou de citar de tão ilustres autores e das normas legais que se mencionaram, resulta, inequivocamente, que todos os sujeitos passivos que em consequência da atuação da AT forem objeto de alteração da sua situação tributária, devem antes da formação da decisão definitiva serem notificados para o exercício do direito de audição.

A inobservância do dever de audição do contribuinte é fundamento para a invalidade do ato tributário por vício de forma e preterição de formalidades legais.

Vejamos então um exemplo que ilustra a obrigatoriedade da notificação ao contribuinte por parte da AT quando existem factos novos, mesmo depois do direito de audição.

Acórdão do STA, de 23/01/2008, proc. 0428/07

A Fazenda Pública inconformada com a sentença do TAF do Porto, que julgou procedente a impugnação judicial da «liquidação de IRC relativa aos anos de 1994 a 1997 no montante total de 164.549,08€», veio interpor recurso para o STA apresentando as seguintes alegações:

- ✓ Tendo sido interposta impugnação contra as liquidações adicionais de IRC relativas aos anos de 1994 a 1997, foi proferida decisão, na qual, considerando-se ter existido preterição de formalidade essencial por omissão do direito de audição antes da liquidação, se determinou na procedência da impugnação a anulabilidade dos atos impugnados;
- ✓ Sustenta a douda sentença que o direito de audiência deve ser exercido cumulativamente em diferentes momentos da decisão final do procedimento tributário, permitindo “uma participação ao contribuinte ao longo do procedimento de liquidação e uma participação nas diferentes decisões que são tomadas ao longo do processo de liquidação”, confirmando, o cumprimento daquela formalidade no momento que antecedeu a conclusão do relatório da inspeção tributária mas já não no momento que antecedeu a liquidação;
- ✓ Entende a Fazenda Pública que o direito de audição apenas deverá ser exercido uma única vez no procedimento, excetuados os casos em que são invocados factos novos, estribando-se nas sucessivas introduções legislativas ao art. 60º da LGT e anterior doutrina no mesmo sentido;
- ✓ O direito de audiência prévia, integrando o princípio da participação consignado no art. 60º da LGT, aprovada pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, traduz-se no direito dos interessados à participação na formação das decisões que lhes digam respeito e/ou que possam afetar os seus direitos ou interesses, em concretização de um direito constitucionalmente consagrado e, incide sobre o objeto do procedimento após a recolha de prova e pronto para a decisão, ou seja, deve ser exercido, concluída a instrução e antes da decisão final, conforme determina o art. 100º e sgs. do CPA;
- ✓ Esclareceu o legislador através de interpretação autêntica, que a lei não prevê que o direito de audição seja facultado em todas as formas previstas nas várias alíneas do n.º 1 do art. 60º da LGT, mas sim por qualquer uma das formas aí previstas, e mais recentemente que, existindo relatório de inspeção não há que

facultar o exercício do direito de audição para antes da decisão de aplicação de métodos indiretos;

- ✓ No caso concreto, o momento adequado para a efetivação do direito de audição, só sendo este exercitável uma vez no procedimento, deveria ocorrer antes da conclusão do relatório de inspeção, isto é, entre o fim da instrução - recolha dos elementos relevantes por parte da Administração Tributária - e a decisão do procedimento, possibilitando a participação do contribuinte antes das liquidações;
- ✓ Resulta do probatório que a impugnante foi notificada do projeto de conclusões do relatório de inspeção, para exercer o direito de audição nos termos do art. 60º do RCPIT, dele constando os atos que precedem as liquidações de imposto, mais concretamente a determinação e/ou quantificação da matéria coletável que conduziu às várias liquidações de IRC;
- ✓ Tendo a Administração Tributária facultado à impugnante o exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspeção, resulta cumprida a obrigação legal prevista no art. 60º da LGT, pois que a lei interpretativa se considera integrada na lei interpretada, o que significa que retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada. Logo, só teria que ser facultado novo direito de audição se a liquidação se baseasse em elementos distintos daqueles porque o direito de audição inicialmente se concretizou, o que manifestamente não será o caso;
- ✓ Afigura-se assim cumprida, por se encontrar satisfeito o direito de participação que a norma pretende salvaguardar, a obrigação legal prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 60º da LGT;
- ✓ Não se verifica a ilegalidade sentenciada, por inexistir qualquer vício procedimental conducente à anulabilidade dos atos tributários de liquidação ora impugnados, e como tal devem os mesmos manter-se na ordem jurídica.

A douta sentença recorrida violou o disposto no n.º 1 do art. 60º da LGT, o n.º 3 do mesmo preceito, na redação que lhe foi dada pelo n.º 1 do art. 13º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, com os efeitos que lhe foram atribuídos pelo n.º 2 da mesma norma, na redação que lhe foi dada pelo n.º 1 do art. 40º da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, com os efeitos que lhe foram atribuídos pelo n.º 2 da mesma norma e ainda o art. 60º do RCPIT. Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida.

A decisão proferida em 1ª Instância deu como provada a seguinte matéria de facto:

- ✓ A impugnante tem como atividade a construção civil;
- ✓ Na sequência de uma ação inspetiva foi notificada para exercer o direito de audição sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção;
- ✓ O relatório final de ação inspetiva, concluiu que “que as faturas emitidas por B... à firma A... foram emitidas em consequência de um acordo entre ambos (emitente e utilizador) no intuito de enganar terceiros, nomeadamente a a AT fiscal, uma vez que todas as análises conduzem a que as prestações de serviços não se realizaram. Estamos assim perante uma situação de negócio simulado com a finalidade de empolamento de custos, os quais, não sendo comprovadamente necessários para a realização de proveitos, nos termos do disposto no art. 23º do CIRC, são de acrescer para efeitos de apuramento do lucro tributável de cada um dos anos, como a seguir se determina: (...). Em termos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, o nº 3 do art. 19º do Código do IVA refere expressamente, que não poderá deduzir-se imposto que resulte da operação simulada. Assim, vai o mesmo IVA, indevidamente deduzido, ser objeto de liquidação adicional por período de imposto em que foi exercido o direito à dedução, conforme passamos a evidenciar;
- ✓ As liquidações adicionais de IRC ora impugnadas, tem como data limite de pagamento o dia 30/11/1999;
- ✓ Em 04/02/2000, a impugnante deduziu impugnação judicial versando sobre os mesmos factos mas referente às liquidações de IRC e IVA;
- ✓ Por douta sentença proferida em 23/01/2003, foi julgada procedente a exceção dilatória de cumulação ilegal de pedidos e em consequência a Fazenda Pública absolvida da instância;
- ✓ A presente impugnação deu entrada em 19/02/2003;

Por sua vez, a decisão dos juízes do STA é sintetizada nos seguintes fundamentos:

- ✓ No caso sub judicio, as liquidações de IRC em causa surgem «na sequência de uma ação inspetiva realizada pela Administração fiscal»; e «foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção»;
- ✓ À impugnante, ora recorrida, como se vê, foi dado exercer o direito de audição. E não se vê que, no caso, tenham sido invocados factos novos sobre os quais a impugnante, ora recorrida, se houvesse de pronunciar;

- ✓ Então, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, na redação da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio (lei interpretativa), era dispensável, no caso, a audição da impugnante, ora recorrida, antes da liquidação correspondente, uma vez que, consoante se prova, «foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção»;
- ✓ E, assim, não é acertada, em nosso entendimento, a asserção da sentença recorrida, de que, «ainda que o contribuinte tenha sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspeção tributária, em caso algum pode ser dispensada nova audiência antes da liquidação»;
- ✓ Pelo contrário: segundo o regime legal apontado, a impugnante, ora recorrida, não tinha que ser ouvida antes da liquidação, nem em qualquer outra fase do procedimento tributário com previsão no n.º 1 do citado artigo 60.º da Lei Geral Tributária – cf., por todos neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26-9-2007, e de 24-10-2007, proferidos nos recursos n.º 903/06 e n.º 131/07, respetivamente;

Deste modo, e em resposta ao thema decidendum, estamos a dizer que no caso não foi violado (senão, antes, que foi satisfeito) o direito de audição da contribuinte, ora recorrida.

Então, havemos de convir que, tendo sido facultado ao contribuinte o direito de audição antes da conclusão do relatório da Inspeção Tributária, é dispensável que de novo seja ouvido antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos em relação aos quais ainda não tenha tido oportunidade de se pronunciar – de acordo com as disposições combinadas do n.º 1, alínea e), e do n.º 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (na redação da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, de natureza interpretativa).

Termos em que se acorda:

- ✓ Julgar improcedente a reclamação para a conferência e confirmar o despacho reclamado, com custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 75 euros e a procuradoria em 50%;
- ✓ E conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e baixando o processo para conhecimento da restante matéria da impugnação, se a tal nada obstar – não havendo lugar a tributação em custas nesta parte.

Esteve bem o STA ao anular a sentença e não considerar como necessária uma nova «audiência» do sujeito passivo antes da liquidação, quando aquele já tinha sido notificado no decurso do procedimento de inspeção, para o exercício do direito de audição, e a liquidação do imposto não ter assentado em factos novos, isto é, teve por base apenas o que constava do relatório.

Só há obrigatoriedade de uma nova notificação para o exercício do direito de audição, se entre aquele e a liquidação ocorrem factos novos que alterem a situação tributária do sujeito passivo.

2. Legitimidade para decisão pela tributação por métodos indiretos

Relativamente ao despacho que ordena a tributação por métodos indiretos é necessário verificar quem foi o autor desse ato, no que diz respeito à sua competência para o proferir.

Se o mesmo for emitido no âmbito de delegação de competências, deve verificar-se a autorização dessa delegação.

E a propósito da matéria de delegação e de subdelegação de poderes, no seu Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado, já atrás referido, o Venerando Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo, Jorge Lopes de Sousa, a págs. 102, anotação 17 ao nº 4 do art. 10º, ensina o seguinte:

“Quando um ato é praticado com base em delegação ou subdelegação de poderes deve ser mencionada essa qualidade no ato (arts. 38º e 123º, nº 1, alínea a), do C.P.A.). Na respetiva notificação deve ser feita menção da qualidade em que foi praticado o ato (arts. 36º, nº 2), bem como do sentido da delegação ou subdelegação e a sua data, implicando a falta de qualquer destas indicações a nulidade do ato de notificação (art. 39º, nº 11 deste Código).”

Se isto não for feito, os contribuintes desconhecem, e não têm obrigação de conhecer, se o autor de tal despacho, por um lado, dispunha efetivamente de poder para decidir como decidiu e por outro lado, se a invocada subdelegação existe e é legal, e, por outro ainda, quem foi e qual a competência da entidade que terá concedido a subdelegação.

A inobservância destes preceitos legais determina que o despacho que decidiu pela tributação por métodos indiretos é ilegal por violação dos arts. 38º e 123º, nº 1, alínea a), do CPA, e 36º, nº 2, do CPPT.

3. Fundamentação

Toda e qualquer decisão de tributação dos contribuintes, face ao estatuído no art. 77º da LGT, tem de ser fundamentada.

É também a opinião de Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, que refere:

“Por força do nº 7 do art. 60º da L.G.T., se no exercício do direito de audiência os interessados suscitarem elementos novos, a fundamentação da decisão deverá tê-los em conta, mencionando-os e apreciando-os, tanto no caso de se tratar de elementos de facto como de direito”.

Se no exercício do direito de audição o contribuinte apresentar elementos novos que o Relatório da Inspeção não aprecie, por força do princípio da descoberta da verdade material, a AT está obrigada a analisar e verificar a veracidade ou não dos elementos novos carreados pelo contribuinte.

Efetivamente, o art. 55º da LGT dispõe que *“A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”.*

Diogo Leite de Campos e outros referem que, *“(...) toda a atividade da administração tributária deve subordinar-se ao interesse público (...)”*

Ainda e *“Por força do preceituado no art. 266º da C.R.P., esta atividade tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé”.*

Este art. 55º, em sintonia como art. 266º, nº 2, da C.R.P., impõe aos órgãos da administração tributária uma atuação respeitadora dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade.

“Assim, o dever de atuar de harmonia com o princípio da legalidade não se traduz numa mera subordinação formal às normas que especificamente preveem a atuação da administração, abrangendo o dever de a administração ter em conta os reflexos práticos da atividade administrativa que levar a cabo”.

“Por isso, a administração tributária deverá abster-se de concretizar os comandos legais quando (...) se produza um resultado manifestamente injusto (...)”

E os mesmos Ilustres Autores e Obra, a pág. 447, citando Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 42-43, expressam:

“A lei não é apenas um limite à atuação da administração; é também o fundamento da ação administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir; pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permite que faça.

O princípio da proporcionalidade obriga a administração a não afetar os direitos ou interesses legítimos dos administrados em termos não adequados aos objetivos a realizar”.

O art. 46º do CPPT reafirma e desenvolve este princípio estabelecendo que «os atos a adotar no procedimento serão os adequados aos objetivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade».

Os princípios da justiça e imparcialidade impõem à administração que trate de forma justa e imparcial os que com ela entrem em relação (art. 6º do CPA).

No domínio do procedimento tributário, estes princípios reclamam que a administração tributária se norteie por critérios de isenção na averiguação das situações fácticas, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias para averiguar a verdade material, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais que à administração tributária cabe defender.

Esta ilação destes princípios está expressamente prevista no art. 58º da L.G.T.

Acresce que o dever de a AT apreciar e averiguar devidamente tudo quanto o contribuinte refere no exercício do seu direito de audição, também resulta do que prescreve o RCPIT.

Desde logo, quando nos arts. 5º e 6º consignam como princípios do procedimento de inspeção tributária, os da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

Também o art. 75º da LGT estabelece o seguinte:

- ✓ Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei”

A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

- ✓ As declarações (...) revelarem (...) indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;
- ✓ O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária.

O nº 4 do art. 77º da LGT refere que *“A decisão da tributação pelos métodos indiretos nos casos e com os fundamentos previstos na lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável (...) e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável”*.

E o nº 3 do art. 74º, da LGT expressa: *“Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso da respetiva quantificação”*.

Saliente-se também o art. 81º da LGT:

- ✓ A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei”.

Esta distinção entre avaliação e cálculo, no entanto, está também subjacente ao nº 14 do art. 91º¹⁰³, em que se afasta a possibilidade de utilização do procedimento de revisão da matéria coletável nos casos em que tenha havido lugar apenas a correções aritméticas”.

Assim, será tendo presente esta distinção entre *avaliação* e *cálculo*, e restringindo as referências a avaliação aos casos em que houver aplicação de elementos de carácter

¹⁰³ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim e SOUSA, Jorge Lopes, *A Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 4ª Edição, 2012, Encontro da Escrita Editora.

subjetivo, que haverá que interpretar as normas da LGT que se referem aos procedimentos de avaliação.

Por outro lado, haverá que ter presente que, sendo o cálculo matemático, fundado em elementos estritamente objetivos, o método de determinação da matéria coletável que permite uma maior exatidão no apuramento da matéria coletável é o real, ele, quando puder ser utilizado, terá sempre de ser preferido a qualquer outro método que envolva aplicação de elementos de ordem subjetiva, como decorre, aliás, do sentido da lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar a LGT, que define como objetivo de tal determinação o apuramento da matéria coletável real.

Estabelece-se neste artigo a regra da utilização da avaliação direta como meio de determinação da matéria tributável e o consequente carácter subsidiário da avaliação indireta, que só pode ser utilizada dentro do condicionalismo e nos casos previstos na lei.

Tal regra, porém, pelo que se referiu no ponto anterior, tem um âmbito de aplicação limitado aos casos em que, por haver necessidade de utilização de elementos subjetivos, a matéria coletável não é determinada por mero cálculo, através de operações matemáticas”.

E o nº 2 do art. 83º da LGT consigna que “A avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos (...) a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.

Por outro lado, a propósito dos arts. 84º, 87º, 89º da LGT aqueles Distintos Autores e Obra citados, ensinam:

“Apenas se procede a avaliação indireta em casos que não seja viável determinar a matéria tributável através da avaliação direta, quer por falta de elementos para esta ser levada a cabo, quer por haver razões para suspeitar que o valor a que conduz a aplicação dos métodos de avaliação direta não é a matéria tributável real (arts. 87º, nº 1, alínea c) e 89º da L.G.T.).

No nº 1 deste artigo estabelece-se que a avaliação se baseie em critérios objetivos ...”

Assim, o percurso lógico seguido na avaliação para chegar ao resultado alcançado terá de poder ser demonstrado integralmente de forma objetiva, quer quanto aos elementos utilizados quer quanto aos métodos de cálculo que tenha sido utilizado.

Esta exigência assume particular relevo no domínio da avaliação indireta, traduzindo-se em terem de ser demonstráveis técnico-cientificamente as presunções ou estimativas que foram utilizadas no cálculo da matéria tributável.

Em sintonia com esta ideia de objetividade, os critérios utilizáveis na avaliação indireta serão apenas os previstos na lei para o efeito, não podendo a administração tributária escolher os que entender, como se conclui da lista, com carácter taxativo, que consta do nº 1 do art. 90º.

No nº 3 concretizam-se os requisitos da fundamentação do ato de avaliação, exigindo-se que ela contenha a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do resultado.

Em todo o caso, esta indicação e ponderação terão de dar a conhecer, na sua totalidade, o itinerário seguido na avaliação para se alcançar o valor da matéria tributável, permitindo conhecer integralmente as razões por que foi atingido esse valor e não qualquer outro.

Esta impossibilidade, porém, só pode resultar das anomalias e incorreções taxativamente indicadas nas várias alíneas do art. 88º da L.G.T.”

Ou seja, o apuramento da matéria tributável com recurso à avaliação indireta, efetuada pela AT, apenas pode deve ser realizado através de índices, coeficientes, presunções, estimativas ou indícios.

Deve assim, a AT no despacho que determine a tributação por métodos indiretos fundamentar a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável.

A referida impossibilidade tem de ser demonstrada pela AT, não através da pura e simples menção de normativos legais, mas sim através de factos que objetivamente permitam concluir da existência de tal impossibilidade.

Aliás, face ao nº 3 do art. 62º do RCPIT o relatório da inspeção deve conter a *“Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com a menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas”.*

Mas, a tributação indireta é excecional, pois a regra é a avaliação direta.

A tributação indireta somente poderá ocorrer se a AT demonstrar através de razões sérias e objetivas que a tributação direta não é possível de efetuar, demonstração que, inclusive, à luz do princípio da legalidade, se torna obrigatória para a AT, a que acresce o facto de em matéria de métodos de tributação a AT não gozar de qualquer poder discricionário.

E o afastamento da tributação direta só pode suceder caso se depare que é de todo impossível recorrer aquela forma de tributação.

Aliás, o que se acaba de mencionar decorre do que ensinam, entre outros, os seguintes Doutos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul:

- ✓ De 15 de Fevereiro de 2005, processo 00359/04;
- ✓ De 1 de Março de 2005, processo 00371/04;
- ✓ De 29 de Março de 2005, processo 00361/04;
- ✓ De 7 de Junho de 2005, processo 00623/03;
- ✓ De 7 de Fevereiro de 2006, processo 01068/03.

A não observância por parte da AT de todas estas regras faz incorrer em ilegalidade todos os atos tributários por si emanados.

4. O ónus da prova

O regime legal do ónus da prova em matéria tributária encontra-se definido no artº 74º da LGT e o seu nº 1 estabelece, como regra, que o ónus da prova sobre os factos constitutivos dos direitos invocados no procedimento tributário recai sobre quem os invoque.

Já quanto à aplicação dos métodos indiretos a situação é diversa.

Na verdade, o nº 3 do artigo 74º da LGT estabelece a repartição do ónus da prova entre a AT e o contribuinte, da seguinte forma:

- ✓ Na circunstância prevista na alínea b) do artº 87º, ou seja, quando se verifique a impossibilidade de comprovação direta e exata da matéria tributável, a AT

continua a estar onerada a provar esse impedimento, competindo ao contribuinte demonstrar o eventual excesso na respetiva quantificação;

- ✓ Nos casos previstos nas alíneas c), d), e) e f) do artº 87º da LGT, a saber: quando se verifique um afastamento, da matéria tributável comparativamente com os indicadores objetivos de base técnico-científica ou com as manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados e bem assim, nos casos em que sejam apresentados resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, cabe ao contribuinte alegar as correspondentes razões justificativas. Se não o fizer, a AT estará em condições de aplicar de forma automática a metodologia indireta. Situação que é perfeitamente pacífica, pois, quem tem a seu favor uma presunção legal, como é a que resulta destes casos, não necessita de provar os factos que a elas conduzem. Estes casos resultam, então, numa verdadeira inversão do ónus da prova.

Também o n.º 1 do artigo 100º do CPPT se pronuncia sobre o regime de repartição do ónus da prova, dizendo que, sempre que da prova produzida resulte a *fundada dúvida* sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado.

Já o nº 2 do mesmo artigo prevê que em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos *não se considera existir dúvida fundada*, se o fundamento da aplicação dos métodos indiretos consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos, ou em virtude da sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais¹⁰⁴.

O ónus da prova quanto à avaliação indireta recai sobre:

- ✓ A AT quando esta determina a matéria tributável pois que está obrigada a fundamentar as razões de facto e de direito que levaram aquele resultado;
- ✓ Ao contribuinte, quando não concordando com a fixação da matéria tributável que lhe é comunicada dela pretendendo reagir;
- ✓ Ao contribuinte quando existe a presunção legal prevista nas alíneas c), d), e) e f) do artº 87º da LGT.

¹⁰⁴ Sem prejuízo da possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada (cfr. nº 3 artº 100º CPPT).

5. Da decisão no procedimento de revisão

O art. 92º da LGT, nºs 1, 3 e 6 determina que na falta de acordo dos peritos, no prazo de 30 dias contados do início do procedimento de revisão da matéria coletável, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos.

Ora, quando a entidade decisora, não tem em conta a posição do perito da AT, quando este propõe uma nova correção aos valores inicialmente propostos pela AT, limitando-se, somente, a indeferir a reclamação e manter os valores fixados no Relatório da Inspeção Tributária, sem demonstrar de forma objetiva imparcial e justa, quais as razões que levaram a essa fixação, ou, considerando a letra da lei, que evidenciem o seu *prudente juízo* sobre os pareceres dos peritos, esta decisão não se encontra devidamente fundamentada, pelo que é ilegal.

6. Dúvidas sobre o facto tributário

Os nºs. 1 e 2 do art. 100º do CPPT preceituam o seguinte:

- ✓ Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado.
- ✓ Em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.

Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na obra já citada, expressam o seguinte:

“No entanto, nem em todas as situações em que a fixação da matéria tributável pode ser feita através de métodos indiretos há um afastamento da regra do nº 1 [do art. 100º do CPPT], pois naquele nº 2 só se preveem as situações em que o fundamento da aplicação daquele métodos foi a inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição.

Por isso, em todos os outros casos indicados no art. 87º da L.G.T. em que a matéria tributável foi fixada por métodos indiretos, aplica-se a regra do nº 1 deste art. 100º, valorando-se a favor do contribuinte as dúvidas fundadas que subsistam sobre a quantificação da matéria tributável, inclusivamente as que se gerem sobre os pressupostos da utilização de tais métodos, o que está em consonância com a repartição do ónus da prova nesta matéria, expressamente estabelecido para o procedimento tributário, no nº 3 do art. 74º da L.G.T.”.

Embora reportando-se ao art. 121º do revogado CPPT, do Douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 7 de Fevereiro de 2006, processo 01068/03, também resulta que o nº 1 do art. 100º do CPPT não é afastado, e com a devida vénia, citamos: “ *quando a dúvida não seja imputável ao contribuinte, máxime, por inércia ou ausência probatória, ou seja, quando ela não seja uma mera consequência da rutura daquele dever de colaboração que àquele é imposto*”.

Se da atividade da AT e da prova produzida resulte dúvidas sobre a matéria tributável apurada, deverá ser o ato impugnado e anulado nos termos do nº 1 do art. 100º do CPPT.

CAPÍTULO IV - O PEDIDO DE REVISÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

1. Finalidade

O pedido de revisão da matéria coletável é o meio específico de reação, ao dispor do contribuinte, contra a aplicação dos métodos indiretos. O seu enquadramento está previsto nos artºs 91º a 94º da LGT.

A particularidade deste procedimento reside não apenas no facto de ser um dos poucos meios tutelares com efeito suspensivo imediato da liquidação do imposto, mas ainda em virtude de estarmos perante um procedimento de carácter mais informal – traduzido num encontro entre o perito nomeado pelo contribuinte e o perito da AT – em que se visa sobretudo a obtenção de um acordo a partir do qual se fixe a quantia a liquidar¹⁰⁵.

2. Âmbito de aplicação

O procedimento de revisão pode ser apresentado com base nos seguintes fundamentos:

- ✓ Não verificação dos pressupostos de determinação indireta da matéria tributável¹⁰⁶;
- ✓ Errónea quantificação da matéria tributável¹⁰⁷;
- ✓ No regime simplificado, quando se realizem correções com base noutro método indireto¹⁰⁸.

Excluem-se, todavia, do âmbito do pedido de revisão da matéria coletável:

- ✓ Os casos enquadrados no regime simplificado (quando não sejam aplicadas correções com base noutro método¹⁰⁹);
- ✓ Os casos de avaliação da matéria tributável com base nas manifestações de fortuna e nos acréscimos patrimoniais injustificados¹¹⁰;
- ✓ As correções aritméticas que resultem de imposição legal¹¹¹;

¹⁰⁵ Cfr. artº 92 da LGT. NETO, Serena Cabrito, *op. cit.* p. 55.

¹⁰⁶ Cfr. n.º 14 do artº 91º da LGT, *a contrario* e artº 117º do CPPT.

¹⁰⁷ Cfr. n.º 1 do artº 92º da LGT e artº 117º do CPPT.

¹⁰⁸ Cfr. n.º 1 do artº 91º da LGT, *a contrario*.

¹⁰⁹ Cfr. n.º 1 do artº 91º da LGT.

¹¹⁰ Cfr. o n.º 7 do artº 89º-A da LGT.

- ✓ As questões de Direito cujos fundamentos de reclamação não sejam relativos aos pressupostos de determinação da matéria tributável¹¹².

3. Funcionamento do procedimento de revisão

Após a interposição do pedido de revisão¹¹³ – no qual o contribuinte deve indicar um perito – a AT designará no prazo de 8 dias um perito seu e agendará uma reunião entre este e o perito indicado pelo contribuinte a realizar no prazo máximo de 15 dias.

Assinale-se ainda que quer o contribuinte quer a própria AT podem requerer a nomeação de um perito independente, que participará na reunião a ocorrer entre os vogais do contribuinte e da Administração¹¹⁴. A nomeação desse perito é feita mediante sorteio entre os nomes de listas distritais elaboradas pela Comissão Nacional de Revisão¹¹⁵.

Quanto ao regime de faltas e respectivas consequências, a lei determina que a falta do perito do contribuinte à reunião, se não for justificada ou for reiterada, vale como desistência da reclamação. Já a falta do perito independente não obsta à realização da reunião, podendo o mesmo apresentar as suas observações no prazo de 5 dias a seguir à reunião¹¹⁶.

Corridas estas fases, inicia-se a fase do debate contraditório e da decisão do procedimento de revisão, cuja finalidade, conforme se referiu, consiste no estabelecimento de um acordo entre peritos, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação¹¹⁷.

Havendo acordo, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada que, caso seja diferente da matéria inicialmente fixada, deverá ser fundamentada¹¹⁸. De salientar ainda que a existência de acordo inviabiliza a suscetibilidade de impugnação judicial posterior, situação que não acontecia no regime anterior.

¹¹¹ Cfr. nº 14 do artº 91º da LGT. Enquadra-se nesta situação o caso dos limites legais de deduções.

¹¹² Cfr. nº 14 do artº 91º da LGT.

¹¹³ A apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão da avaliação indireta, cfr. nº 1 do artº 91º da LGT.

¹¹⁴ Cfr. nº 4 do artº 91º da LGT. A não intervenção do perito independente reconduz-se a um vício de violação da lei que pode ser determinante na decisão, como sucedeu no acórdão nº 190/04 do TCA – Sul, de 16/11/04, em que o incumprimento desta formalidade resultou na anulação da liquidação.

¹¹⁵ Cfr. artºs 93º e 94º da LGT.

¹¹⁶ Cfr. nos nºs 6 e 7 do artº 91º da LGT.

¹¹⁷ Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas *op. cit.* p. 170.

¹¹⁸ Cfr. nºs 3 e 4 do artº 92º da LGT.

Caso não seja atingido acordo, o órgão da AT competente para a fixação da matéria tributável resolverá em conformidade com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições dos peritos, ficando, então, aberto o caminho para a impugnação judicial.

Nas situações em que tenha havido intervenção do perito independente, a decisão deverá obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição do seu parecer, sendo esta decisão, ou a liquidação posterior, suscetível de reclamação graciosa ou impugnação judicial¹¹⁹:

- ✓ Com efeito suspensivo se o parecer do perito independente e do contribuinte forem no mesmo sentido e oposto à decisão da AT;
- ✓ Sem efeito suspensivo nos restantes casos.

Apesar de em princípio não haver sujeição a qualquer encargo, em caso de indeferimento, o nº 9 do artº 91º da LGT prevê a possibilidade de ser aplicada ao contribuinte um agravamento até 5% da coleta reclamada quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes situações:

- ✓ Provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indiretos;
- ✓ A reclamação ser destituída de qualquer fundamento;
- ✓ Tendo sido deduzida impugnação judicial, esta for considerada improcedente.

Com esta medida, visa-se impedir a existência de reclamações com meros intuitos dilatórios e desprovidas de fundamento.

¹¹⁹ Cfr. nºs 7 e 8 do artº 92º da LGT.

CAPITULO V - CONCLUSÕES

Ao longo do trabalho procurei efetuar uma sistematização em termos legais, doutrinários e jurisprudenciais da importância da *tributação por métodos indiretos*.

1. A tributação por métodos indiretos assenta na tributação presumida, tem carácter extraordinário ou excecional e é subsidiária da tributação real ou efetiva.
2. A tributação por métodos indiretos tem como fim a defesa dos princípios da justiça e equidade fiscal, pois que, como meio alternativo para o apuramento da matéria tributável, contribui para combater os comportamentos à margem da lei não penalizando quem satisfaz as suas obrigações fiscais.
3. O recurso à avaliação indireta da matéria tributável enquanto método subsidiário da avaliação direta, apenas pode verificar-se nos casos e condições expressamente previstos no art.º 87º da LGT.
4. O meio específico de reação, ao dispor do contribuinte, contra a aplicação dos métodos indiretos é o pedido de revisão da matéria coletável. O seu enquadramento está previsto nos artºs 91º a 94º da LGT. É um dos poucos meios tutelares com efeito suspensivo imediato da liquidação do imposto;
5. Nos países desenvolvidos, este método de tributação vem ganhando cada vez mais importância, pois tem contribuído de uma forma quase decisiva para uma maior equidade fiscal e o combate à fraude e evasão fiscal;
6. No ordenamento jurídico português este sistema de tributação tem vindo ao longo dos tempos a ser objeto de alterações que considero positivo, pois que por um lado, pretende uma maior proteção dos direitos individuais dos cidadãos e por outro, definindo regras estritas de atuação por parte da AT quando tributa por métodos indiretos;
7. Vem-se assistindo por parte da AT à transferência dos seus deveres para os contribuintes, exigindo-lhes informação que devia ela própria obter e controlar. É o exemplo das obrigações acessórias para cruzamento de informação fiscal e parafiscal. Mesmo assim, estas obrigações não têm produzido resultados eficazes que nos permitem obter uma maior equidade fiscal;
8. Estando a AT balizada por preceitos legais estritamente rígidos para as correções indiretas, verifica-se que dada a natureza e à sofisticada e complexa fraude e evasão fiscal, tem a AT necessidade imperiosa de melhorar os seus pressupostos e critérios para poder agir de forma mais justa e eficaz, com vista a obter uma tributação mais real e equitativa. Assim, sempre que razões

objetivas o justifiquem, a AT deve ter acesso aos movimentos financeiros resultantes dos negócios, trabalho e outras fontes de rendimento do contribuinte, através do acesso sem restrições aos movimentos bancários.

CAPITULO VI – BIBLIOGRAFIA

1.Livros, coletâneas e publicações

CÂMARA, Francisco de Sousa, *Avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, Lisboa

CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *A Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Vislis, 2003, Lisboa

CARNELUTTI, F, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, vol. II, Utetha, Buenos Aires, 1944

COMISSÃO, para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, *Relatório da Comissão, para o desenvolvimento da Reforma Fiscal* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2002, Lisboa

COSTA, F. Carvalho, *Código Comercial e Legislação Complementar*, Rei dos Livros, 3ª Edição, 1993

GUERREIRO, A. B. Lima *Lei Geral Tributária – Anotada*, Rei dos Livros, 2000 Lisboa

HENSEL Albert, *Derecho Tributário*, 1ª Edição, Nova Tesis, Rosário, 2004

KLAUS Tipke e Joachim Lang, *Steuerrecht*, 17.ª edição, O. Schmidt, Colónia, 2002

MINISTÉRIO das Finanças, *Reforma da Tributação do Património*, 2004, Lisboa

NABAIS José Casalta, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2003, Coimbra

NETO, Serena Cabrito, *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, 2004, Coimbra

OCDE, *Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2003, Lisboa

PETER Hanns, "Assocham/IFA Conference", in bulletin, IBFD, Fevereiro 1993

POÇO, Victor, *"Avaliação Indirecta da matéria tributável - Curso de Formação de I.T. Estagiários"*, 2001, Leiria

POÇO, Victor, e ALVES, Costa *"Avaliação Indirecta da matéria tributável"* Centro de Formação da DGCI, 2004, Lisboa

REI dos Livros, *Código Civil*, Rei dos Livros, 12ª Edição, 1993

REI dos Livros, *Código da Contribuição Industrial*, 12ª Edição, Rei dos Livros, 1987

Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal

RIBEIRO João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento: Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010

RICARDO, Joaquim Fernando, Direito Tributário, Coletânea de Legislação, Vida Económica, XIV Edição, 2012, Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária

RICARDO, Joaquim Fernando, Direito Tributário, Coletânea de Legislação, Vida Económica, XIV Edição, 2012, Regime Geral das Infrações Tributárias

RICARDO, Joaquim Fernando, Direito Tributário, Coletânea de Legislação, Vida Económica, XIV Edição, 2012, Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

RICARDO, Joaquim Fernando, Direito Tributário, Coletânea de Legislação, Vida Económica, XIV Edição, 2012, Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

RICARDO, Joaquim Fernando, Direito Tributário, Coletânea de Legislação, Vida Económica, XIV Edição, 2012, Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

RICARDO, Joaquim Fernando, Direito Tributário, Coletânea de Legislação, Vida Económica, XIV Edição, 2012, Lei Geral Tributária

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004

SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973

SANCHES J.L. Saldanha, «Um direito do contribuinte à tributação indireta? - Anotação ao Ac. STA recurso n.º23768», in *Fiscalidade*, n.º 2, 2000

SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa* - Centro de Estudos Fiscais - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 173, 1995, Lisboa

SANCHES, José Luís Saldanha, *Segredo bancário e fiscal - Medidas de combate à criminalidade organizada e económico-financeira*, Coimbra Editora, 2004, Coimbra

SANCHES, José Luís Saldanha, *Situação actual do sigilo bancário: a singularidade do regime português - Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra Editora, 2000, Coimbra

SOUSA Miguel Teixeira, *As Partes, o objeto e a prova na Ação declarativa*, Lex, Lisboa, 1995

SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado*, 4ª Edição, 2003, Vislis Editores

VITO Tanzi e MILKA Casanegra de Jantscher, *“Presumptive Taxation: Administrative, Efficiency, and Equity Aspects, IMF working paper, 1997*

VITO Tanzi e MILKA Casanegra de Jantscher, “*The Use of Presumptive Income, in Modern Tax Systems*”, in *Changes in Revenue Structures in Proceedings of the 42nd congress of the International Institute of Public Finance Athens, 1986*, in Wayne State University Press, Detroit, 1989

XAVIER Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972

2. Jurisprudência

Acórdão do STA, de 9/11/2005, proc. 0495/05

Acórdão do STA, de 23/11/2005, proc. 0827/05

Acórdão do STA, de 26/09/2012, proc. 0530/12

Acórdão do TCA, de 18/11/2003, proc. 383/03

Acórdão do TCA, de 11/05/2004, proc. 1 147/98

Acórdão do STA, de 11-07-2012, proc.0668/12

Acórdão do STA, de 23-01-2008, proc. 0428/07

3. Sites visitados

www.dgsi.pt

www.ctoc.pt

www.deloitte.com

www.dgci.min-frnancas.pt

www.dgo.pt

www.diarioeconomico.com

www.impostos.net

www.iscap.pt

www.iseg.pt

www.negocios.pt

www.ocde.com